جامعة الشرق الأوسط
MIDDLE EAST UNIVERSITY

# مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة بالإفصاح عن المخصصات والموجودات والمطلوبات المحتملة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وأثر ذلك على موثوقية قوائمها المالية


**إعـداد**

**يوسف إبراهيم الحجـوج**

**إشراف**

**الدكتور**

**ظاهر شاهر القشـي**


**قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة**


**قسم المحاسبة**

**كليـة الأعمال**

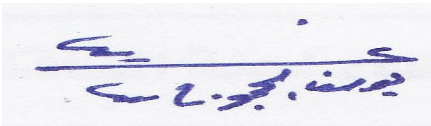
**جامعة الشرق الأوسط**


**يناير / 2011 م**

# تفويض

أنا الموقع أدناه " يوسف إبراهيم الحجوج " أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات الجامعية أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

**الاسم:** يوسف إبراهيم الحجوج

**التوقيع:** 

**التاريخ:** 25 / 1 / 2011 م

# قرار لجنة المناقشة

**نوقشت هذه الرسالة وعنوانها :**

مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة بالإفصاح عن المخصصات والموجودات، المطلوبات المحتملة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وأثر ذلك على موثوقية قوائمها المالية

**وأُجيزت بتاريخ** 5 / 1 / 2011 م

| أعضاء لجنة المناقشة | | التوقيع |
|---|---|---|
| **الأستاذ الدكتور محمد عطيه مطر** | **رئيساً** | .................... |
| **الدكتور ظاهر شاهر القشي** | **مشرفاً** | .................... |
| **الدكتور توفيق عبدالجليل** | **عضواً خارجياً** | .................... |

# شكر وتقدير

انطلاقا من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي الدكتور ظاهر شاهر القشي الذي مدني من منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوما عن مد يد المساعدة لي في جميع المجالات، وحمدا لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراسا متلألئا في نور العلم والعلماء.

وأتقدم كذلك بجزيل الشكر إلى كل من جامعتي الحبيبة جامعة الشرق الأوسط ،وكلية العلوم الإدارية والمالية ممثلة بالأستاذ الدكتور محمد مطر والأستاذ الدكتور عبد الناصر نور لكل ما قدموه لي من مساعدة ومساندة مكنتني من المضي بخطى ثابتة في مسيرتي العلمية.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة رسالتي المتواضعة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية.

# الإهداء

إلى ............ من تحت قدمها تكمن الجنة ، إلى أمي الحنون

إلى ............ من جعل مشواري العلمي ممكنا ، إلى روح أبي الطاهرة

إلى ............ من ساندني في دربي ، إلى زوجتي الصابرة

إلى ............ من لأجلهم سرت في الدرب ، ريماس و ماريا

إلى ........... من عشت معهم طفولتي أخواني وأخواتي

إلى ........... من آزرني المعتز عبد الكريم أبو جابر

إليهم جميعا أهدي جهدي المتواضع هذا

# قائمة المحتويات

# قائمة المحتويات

# قائمة المحتويات

# قائمة الجداول

## قائمة الأشكال

# قائمة الملاحق

# مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة بالإفصاح عن المخصصات والموجودات والمطلوبات المحتملة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وأثر ذلك على موثوقية قوائمها المالية

**إعـداد**

**يوسف إبراهيم الحجـوج**

**إشـراف**

**الدكتور**

**ظـاهر شاهر القشــي**

**الملخص باللغة العربية**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة التي تقدم كفالات ما بعد البيع أو عروض بيعية لتسهيل شراء منتجاتها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) الخاص بالمخصصات و الموجودات والمطلوبات المحتملة.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باختيار (20) شركة مدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية وممن تنطبق عليها تقديم كفالات ما بعد البيع أو تقدم عروض شراء لمنتجاتها واختار العينة الممثلة بجميع مديريها الماليين ومدققيها الخارجيين .

لقد قام الباحث بالاطلاع على قوائم الشركات عينة الدراسة وحلل المقابلات الشخصية التي تمت مع مديريها الماليين ومدققيها الخارجيين وتوصل إلى عدد من النتائج كان أهمها: هناك عدم التزام ملحوظ بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) .

وفي نهاية الدراسة أوصى الباحث بعدد من التوصيات المناسبة

# ABSTRACT

## The level of compliance of Jordanian corporations in disclosing its provisions, and contingencies as stated in international accounting standard number (37) and its impact upon the reliability financial statements

***Prepared by:***

Yousef Ibrahim AL-Hjouj

***Supervised by:***

Dr.

Thaher AL-Qashi

This study aimed to identify the extent Jordanian public shareholding companies commitment that provide after-sales guarantees or selling offers to facilitate the Products Purchase of the application of International Accounting Standard (37) Associated with contingencies, assets and liabilities.

To achieve this objective, the researcher chooses (20) companies listed in Amman stock Exchange and who provide after-sales guarantees or offers to buy products. Chose a representative sample of all financial managers and external Auditors.

The Researcher has access to the financial Statement of companies sample and analyzed the interviews conducted with financial managers and external Auditors and reached a number of results, the most important: there is a obligation significantly to apply IAS (37) as indicated by financial statements that 75% of the companies is committed to implementing the standard, while the results of statistical analysis showed that all companies are not committed to the agreement of opinion of the study sample, which indicates a lack of credibility by the study sample.

At the end of the study, the researcher recommended a number of appropriate recommendations.

# الفصل الأول

# الإطار العام للدراسة

المقدمـــــة

مشكلة الدراسة وأسئلتها

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

فرضيات الدراسة

حدود الدراسة

محددات الدراسة

المصطلحات الإجرائية

## المقدمـــــة

يعدَ مفهوم الحيطة والحذر(التحفظ) من المفاهيم الرئيسة التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية إذ يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم وعدم المبالغة في إظهار صافي الدخل . فقد تتكبد المنشأة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلاً بناءً على أحداث معينة ستقع في المستقبل ولكن هذه المبالغ التي يمكن تكبدها تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الأحيان وجود مخصص لها من إرباح الفترة الحالية (حميدات وابو نصار، 2009).

مما تقدم جاءت فكرة المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وإذ إن الأردن يطبق ومنذ أكثر من عقدين معايير المحاسبة الدولية فمن المنطق أن تلتزم الشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي بنصوص ذلك المعيار. من هنا تبادر الى ذهن الباحث سؤال مفاده ما مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بتطبيق نصوص ذلك المعيار؟

ولقد سعى الباحث للإجابة عن ذلك السؤال الرئيس من خلال الاطلاع على نصوص المعيار ومن ثم فحص مدى التزام تلك الشركات بالتطبيق من خلال فحص قوائمها المالية المنشورة واستقاء ما يمكن من معلومات من الإدارة المالية لتلك الشركات.

ولقد قام الباحث باختيار عدد من الشركات التي تمنح عملاءها إما كفالة ما بعد البيع أو تقديم عروض لتسهيل شراء منتجاتها.

وقد سعى الباحث وبشكل رئيس إلى معرفة الأسباب التي تحول دون التزام بعض الشركات المساهمة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وأثر ذلك على قوائمهم المالية.

## مشكلة الدراسة وأسئلتها

تتمحور مشكلة هذا الدراسة حول مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) الذي يركز على المخصصات الطارئة والأصول والمطلوبات المحتملة. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

1. هل تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص معيار المحاسبة الدولي رقم (37)؟
2. هل هناك أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق بنود المعيار على موثوقية قوائمها المالية؟
3. هل تختلف وجهات النظر بين الفئات المشمولة بالدراسة حيال الموضوعات المشار إليها؟

## أهداف الدراسة

1. التعرف على مدى التزام الشركات التي تقدم كفالات ما بعد البيع أو تقديم عروض لشراء منتجاتها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (37).
2. التعرف على أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق بنود المعيار على موثوقية قوائمها المالية؟
3. الخروج بالتوصيات المناسبة.

## أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تعالج موضوعاً مهماً وحيوياً ويتمتع بأهمية ملحوظة وهو التعرف على واقع التزام الشركات في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) في الأردن كون هذه الشركات مدرجة بالسوق المالي فإذا كان هناك عملية إدارة الأرباح فستؤدي إلى أثر لا يستهان به على مصداقية وشفافية الأرباح .

ويعتقد الباحث بأن عدم الالتزام بتطبيق بنود ذلك المعيار قد يكون له أثر لا يستهان به على إدارة الأرباح ومن هذه الحقيقة تنبع أهمية الدراسة بتحديد ذلك الأثر وبالتالي محاولة حماية المستثمرين في السوق المالي وبشكل عام مما قد يعود بأثر إيجابي على الاقتصاد المحلي.

## فرضيات الدراسة

### الفرضية الرئيسة الأولى $HO_1$

**"لا تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) بشأن الافصاح عن المخصصات و الموجودات والمطلوبات المحتملة من وجهة نظر المدققين الخارجيين والمديرين الماليين للشركات المدقق عليها"**

### الفرضية الرئيسة الثانية $HO_2$

**"لا يوجد أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية"**

## الفرضية الرئيسة الثالثة HO3

"**لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة (المدققون الخارجيون ؛ المديرون الماليون) حول مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم** (37)".

## حدود الدراسة

تم دراسة القوائم المالية للشركات (عينة الدراسة) لعامي 2007 و 2008

## المصطلحات الإجرائية (المجمع العربي للمحاسبين القانونين، 2008)

**المخصص** *Provision*: وهو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

**المطلوب** *Liability*: هو التزام حالي ناتج عن حدث سابق ويتوقع أن ينجم عن تسويتها تدفق خارج عن المنشأة لموارد تتضمن منافع اقتصادية.

**الالتزام القانوني** *Legal Obligation*: هو التزام ناتج من خلال عقد أو تشريع أو تطبيق لأحكام قانون.

**المطلوب المحتمل** *Contingent Liability*: التزام محتمل يمكن أن ينجم عن أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة. والتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولم يتم الاعتراف به بسبب ما يلي:

- من غير المحتمل أن يترتب عليه تدفق صادر للموارد لتسديد الالتزام.

■ لايمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

**الأصل المحتمل** *Contingent Asset*: وهو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

# الفصل الثاني

# الإطار النظري والدراسات السابقة

المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المخصصات ، الموجودات والمطلوبات المحتملة

مسؤولية مدقق الحسابات تجاه المطلوبات المحتملة

إدارة الأرباح

الدراسات السابقة ذات الصلة

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

## المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المخصصات، الموجودات والمطلوبات المحتملة

### المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة

**الهدف:**

هدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وأن يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

**النطاق:**

يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، فيما عدا:

- تلك الناجمة من الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها العادلة.
- تلك الناجمة من العقود المنفذة، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء.
- تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص.
- تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ليست مسجلة بقيمتها العادلة.

العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يقم بموجبها أي طرف بأداء أي من مطلوباته ، أو قام كلا الطرفين بأداء مطلوباتهما جزئيا إلى حد متساو، ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.

ينطبق هذا المعيار على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لمنشآت التأمين عدا تلك الناشئة عن العقود مع حملة البوالص.

عند تناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات أو المطلوبات المحتملة أو الموجودات المحتملة تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار،فعلى سبيل المثال هناك أنواع معينة من المخصصات التي تتناولها أيضا معايير خاصة ما يلي :

- عقود الإنشاء.
- ضرائب الدخل.
- عقود الإيجار.
- منافع الموظفين.

يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" كذلك في سياق بنود مثل الاستهلاك وانخفاض قيمة الموجودات والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المسجلة للموجودات ولا يتناولها هذا المعيار.

تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الإنفاق تعامل كموجودات او كمصروفات، وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار، وتبعا لذلك لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رأسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.

ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة).

## المصطلحات والتعريفات الاجرائية

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

1. المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

2. المطلوب هو التزام حالي للمنشأة ناشئ من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسويتها تدفق صادر من المنشأة لموارد تتضمن منافع اقتصادية.

3. الحدث الملزم هو حدث يخلق التزاما قانونيا أو بناءً ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي للمنشاة لتسوية ذلك الالتزام.

4. الالتزام القانوني هو التزام ناتج من:

- عقد ( من خلال أحكامه الصريحة أو الضمنية)،
- تشريع، أو تطبيق آخر للقانون.

5. الالتزام البناء هو التزام ناتج من أعمال المنشأة حيث بينت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف ونتيجة لذلك خلقت المنشأة توقعا صحيحا من جانب الأطراف الأخرى أنها ستقوم بأداء هذه المسؤوليات.

6. المطلوب المحتمل هو:

- التزام ممكن أن ينشأ من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، أو التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:
- ليس من المحتمل أن يُطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، أو لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية

7. الموجود المحتمل هو موجود ممكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

8. العقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد به التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

9. إعادة الهيكلة هو برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير ماديًا إما نطاق عمل تتولاه المنشأة، أوأسلوب القيام بالعمل.

## المخصصات والمطلوبات الأخرى

يمكن تمييز المخصصات من المطلوبات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي المطلوب في التسوية، وبالمقارنة مع ذلك:

- الذمم التجارية الدائنة هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت الفواتير لها أو تم الاتفاق رسميا بشأنها مع المورد.
- المستحقات هي مطلوبات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير بها أو الاتفاق رسميا بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (مثال ذلك المبالغ المتعلقة براتب مستحق لإجازة)، وبالرغم من أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات فإن عدم التأكد بشكل عام أقل مما هو بالنسبة للمخصصات.

كثيرا ما يتم الإبلاغ عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم الإبلاغ عن المخصصات بشكل منفصل .

## العلاقة بين المخصصات والمطلوبات المحتملة

بشكل عام تعدَ كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل " للموجودات والمطلوبات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "المطلوبات المحتملة" للمطلوبات التي لا تلبي مقاييس الاعتراف.

## مميزات هذا المعيار

- المخصصات، المعترف بها كمطلوبات (على افتراض إمكانية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن التزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقًا صادرًا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبًا لتسوية الالتزامات.
- المطلوبات المحتملة، المعترف بها كمطلوبات لأنها إما التزامات ممكنة، إذ يجب تأكيد ما إذا كان على المنشأة التزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية، أو التزامات حالية لا تلبي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار (لأنه إما ليس من المحتمل أن تدفقًا صادرًا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبًا لتسوية الالتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الالتزام).

## الاعتراف

**المخصصات:**

يجب الاعتراف بمخصص عندما:

- يكون على المنشأة التزام حالي (قانوني أو بناء) نتيجة لحدث سابق.
- من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.
- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

إذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الاعتراف بمخصص.

**الالتزام الحالي**

في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود التزام حالي، وفي هذه الحالات يعد أن حدثًا سابقًا سيتسبب في نشوء التزام حالي، ومع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة إذا كان وجود التزام حالي أكثر احتمالا من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية.

في معظم الحالات تقريباً سيكون من الواضح ما إذا كان حدث سابق تسبب في نشوء التزام حالي، وفي حالات نادرة، مثال ذلك في قضية قانونية، قد يكون هناك خلاف حول ما إذا كانت أحداث معينة قد وقعت أو ما إذا كان ينجم عن هذه الأحداث التزام حالي، وفي هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان التزام حالي موجوداً في تاريخ الميزانية العمومية يأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الاعتبار بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أساس هذه الأدلة:

- حيث يكون وجود التزام حالي أكثر احتمالاً من عدمه في تاريخ الميزانية العمومية تعترف المنشأة بمخصص (إذا تم تلبية مقاييس الاعتراف).

- وحيث يكون عدم وجود التزام حالي أكثر احتمالاً في تاريخ الميزانية العمومية تفصح المنشأة عن التزام محتمل إلا إذا كان التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال .

**الحدث السابق:**

الحدث السابق الذي يؤدي إلى التزام حالي يسمى حدثاً ملزماً، وحتى يكون الحدث حدثاً ملزماً من الضروري عدم وجود بديل فعلي لدى المنشأة لتسوية الالتزام الذي خلقه الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:

- حيث يمكن فرض تنفيذ الالتزام بموجب القانون، أو في حالة الالتزام البناء إذ يخلق الحدث (الذي قد يكون إجراء للمنشأة) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المنشأة ستنفذ التزامها .

تتناول البيانات المالية المركز المالي لمنشأة في نهاية فترتها الخاصة بتقديم التقارير وليس مركزها الممكن في المستقبل، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل، والمطلوبات الوحيدة التي يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية لمنشأة هي تلك القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمنشأة ( أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات، والأمثلة على هذه الالتزامات هي العقوبات أو تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كتسوية بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة، وبالمثل تعترف المنشأة بمخصص لتكاليف إغلاق منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي تجبر فيه المنشأة على إصلاح التلف الذي حدث. وبالمقارنة مع ذلك نظرًا للضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد تنوي المنشأة أو تحتاج إلى القيام بالإنفاق للعمل

بطريقة معينة في المستقبل (مثال ذلك تركيب فلترات دخان في نوع معين من المصانع)، ونظرًا لأن المنشأة يمكنها تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال إجراءاتها المستقبلية. مثال ذلك بتغيير أسلوب عملها لا يكون عليها التزام حالي لذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم الاعتراف بمخصص.

يتعلق الالتزام دائمًا بطرف آخر يكون الالتزام مستحقًا له، على أنه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الالتزام – في الحقيقة قد يكون الالتزام للجمهور بشكل عام. ونظرًا لأن الالتزام يشمل تعهداً لطرف آخر فإنه ينجم عن ذلك أن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة لا ينشأ عنه التزام بناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا تم إبلاغ القرار قبل تاريخ الميزانية العمومية لأولئك الذين يتأثرون به بطريقة محددة بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ مسؤولياتها .

الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون أو بسبب أن إجراء (مثال ذلك بيان علني محدد بشكل كاف) تقوم به المنشأة يتسبب في حدوث التزام بناء، فعلى سبيل المثال عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك التزام لتقويم النتائج، على أن المتسبب في التلف سيصبح حدثًا ملزمًا عندما يتطلب قانون جديد إصلاح التلف الحالي أو عندما تتقبل المنشأة علنًا مسؤولية الإصلاح بطريقة تخلق التزاماً بناءً.

حيث لم يتم بعد إكمال تفاصيل قانون جديد مقترح ينشأ التزام عندما يكون من المؤكد بالفعل أن التشريع سيصدر كما تمت صياغته، ولغرض هذا المعيار يعامل هذا الالتزام على أنه التزام قانوني. والاختلاف في الظروف المحيطة بإصدار التشريع تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يجعل سن القانون مؤكدًا بالفعل، وفي العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكد أن القانون سيتم إصداره إلى أن يصدر بالفعل.

## التدفق الصادر المحتمل للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

من أجل أن يحقق مطلوب شروط الاعتراف يجب أن لا يكون هناك فقط التزام حالي ولكن أيضًا احتمال التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام. ولغرض هذا المعيار يعد التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر أنه محتمل إذا كان احتمال حدوثه أكبر من عدمه، أي أن احتمال وقوع الحدث أكبر من احتمال عدم وقوعه، وحيث لا يكون من المحتمل وجود التزام حالي تفصح المنشأة عن مطلوب محتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال .

حيث يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات المنتجات أو عقود مماثلة) فإن احتمال أن يكون التدفق الصادر مطلوبًا للتسوية يتم تحديده بالنظر في فئة الالتزامات ككل، وبالرغم من أن احتمال التدفق الصادر لأي بند قد يكون ضئيلا فقد يكون من المحتمل أنه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسوية فئة الالتزامات ككل، وإذا لم تكن الحالة كذلك يتم الاعتراف بمخصص (إذا كانت مقاييس الاعتراف الأخرى قد تمت تلبيتها).

## التقدير الموثوق به للالتزام

إن استخدام التقديرات جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعد ذلك صحيحًا بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا حالات نادرة جدًا ستكون المنشأة قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة، وتستطيع بناءً على ذلك عمل تقدير للالتزام موثوق به بشكل كاف لاستخدامه في الاعتراف بمخصص.

في الحالات النادرة جدًا التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به فإنه يوجد مطلوب لا يمكن الاعتراف به، ويتم الإفصاح عن المطلوب على أنه مطلوب محتمل.

## المطلوبات المحتملة

يجب على المنشأة عدم الاعتراف بمطلوب محتمل بحيث يتم الإفصاح عن مطلوب محتمل حسبما تتطلبه إلا إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية بعيدة.

حيث تكون المنشأة مسؤولة جماعيا وفرديًا عن التزام يعامل ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تقوم الأطراف الأخرى بتلبيته على أنه مطلوب محتمل، وتعترف المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الالتزام الذي يحتمل حدوث تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية له، إلا في الحالات النادرة جدا التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به.

قد تتطور المطلوبات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئيًا، وعلى ذلك يتم تقييمها باستمرار لتحديد ما إذا كان التدفق الصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية قد أصبح محتملا، وإذا أصبح من المحتمل أنه سيطلب تدفقاً صادراً للمنافع الاقتصادية المستقبلية لبند تم في السابق التعامل معه على أنه مطلوب محتمل فإنه يتم الاعتراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تغير في الاحتمال (فيما عدا في الحالات النادرة جدًا التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به).

## الموجودات المحتملة

يجب على المنشأة عدم الاعتراف بموجود محتمل. تنشأ الموجودات المحتملة عادة من أحداث غير مرسومة أو أحداث أخرى غير متوقعة تتسبب في إمكانية تدفق وارد للمنافع

الاقتصادية للمنشأة، ومثال ذلك مطالبة تتابعها المنشأة من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

لا يتم الاعتراف بالموجودات المحتملة في البيانات المالية حيث أنه قد ينجم عن ذلك الاعتراف بالدخل الذي قد لا يتحقق أبدًا، على أنه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكدًا بالفعل عندئذ لا يكون الموجود موجودا محتملا ويكون الاعتراف به مناسبًا.

يتم الإفصاح عن موجود محتمل حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملا. ويتم تقييم الموجودات المحتملة بشكل مستمر لضمان إظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية، وإذا أصبح من المؤكد بالفعل أن تدفقًا واردًا للمنافع الاقتصادية سيحدث فإنه يتم الاعتراف بالموجود وبالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير، وإذا أصبح التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملا تقوم المنشأة بالإفصاح عن الموجود المحتمل.

## القياس

أفضل تقدير يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص وأفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

إن أفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ الذي تدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية الالتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو لتحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت، وكثيراً ما يكون مستحيلاً أو مكلفاً بشكل يمنع تسوية أو تحويل التزام في تاريخ الميزانية العمومية، على أن تقدير المبلغ الذي تدفعه المنشأة بشكل معقول لتسوية أو تحويل الالتزام يعطي أفضل تقدير للصرف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي حسب رأي إدارة الشركة يعززه خبرة العمليات المماثلة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين، وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

يتم التعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الاعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف، وحيث يتعلق المخصص الذي يتم قياسه بعدد كبير من البنود يتم تقدير الالتزام بوزن جميع النتائج الممكنة حسب احتمالاتها، ويسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير "القيمة المتوقعة"، وعلى ذلك يكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال 60% أو 90%، وحيث يكون هناك نطاق مستمر من النتائج الممكنة وكل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها تستخدم نقطة الوسط في النطاق.

حيث يتم قياس التزام مفرد فإن النتيجة الفردية الأكثر احتمالا قد تكون أفضل تقديراً للمطلوب، على أنه حتى في مثل هذه الحالة تأخذ المنشاة في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وحيث تكون النتائج الأخرى الممكنة أنها غالبا أعلى أو غالبا أقل من النتيجة الأكثر احتمالا يكون أفضل تقدير مبلغا أعلى أو مبلغا أقل، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة إصلاح خطأ جسيم في مصنع رئيسي أقامته لعميل فإن النتيجة الفردية الأكثر احتمالا هي نجاح الإصلاح عند أول محاولة بتكلفة مقدارها 1000 دينار، ولكن يتم وضع مخصص لمبلغ أكبر إذا كان هناك احتمال كبير بضرورة إجراء محاولات أخرى.

يتم قياس المخصص قبل احتساب الضريبة إذ يتم تناول النتائج الضريبية للمخصص والتغيرات فيه بموجب معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر — ضرائب الدخل.

## المخاطر وحالات عدم التأكد

يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتما بالعديد من الأحداث والظروف في الاعتبار من أجل التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص.

تصف المخاطرة تقلبات الناتج، وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يقاس بمقداره المطلوب، وتدعو الحاجة إلى اتخاذ جانب الحذر عند إصدار أحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحيث لا تتم المبالغة في الدخل أو الموجودات وعدم تقدير المصروفات أو المطلوبات بأقل من قيمتها، على أن عدم التأكد لا يبرر وضع مخصصات مفرطة أو مبالغة متعمدة في المطلوبات، فعلى سبيل المثال إذا قدرت التكاليف المتوقعة لناتج عكسي بشكل خاص على أساس متعقل فإن هذا الناتج لا يعامل عندئذ بشكل متعمد على أنه أكثر احتمالا من الحالة الواقعية، وتدعو الحاجة إلى العناية لتجنب ازدواجية التعديلات للمخاطرة وعدم التأكد مع مبالغة ناتجة عن ذلك المخصص.

يتم الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بمبلغ الصرف الذي تم إجراؤه.

## القيمة الحالية

حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ماديا يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات.

بسبب القيمة الزمنية للنقود فإن المخصصات الخاصة بالتدفقات النقدية الصادرة التي تنشأ بعد وقت قصير بعد تاريخ الميزانية العمومية تشكل عبئا أكبر من تلك المخصصات حيث تنشأ تدفقات نقدية صادرة بنفس المبلغ فيما بعد، ولذلك يتم خصم المخصصات حيث يكون الأثر ماديا.

يجب أن يكون سعر(أو أسعار الخصم) هو سعر (أسعار) ما قبل الضريبة الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالمطلوب، ويجب أن لا يعكس سعر(أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي لها.

## الأحداث المستقبلية

يجب إظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية التزام وذلك في مبلغ مخصص حيث توجد أدلة موضوعية كافية على أنها ستقع.

قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة مهمة بشكل خاص عند قياس المخصصات فعلى سبيل المثال قد تعتقد المنشأة أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره النافع ستخفضها التغيرات المستقبلية في التقنية، ويعكس المبلغ المعترف به توقعا معقولا لمراقبين مؤهلين فنيا وموضوعيين مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة بالنسبة للتقنية التي ستكون متوفرة في وقت التنظيف، وهكذا من المناسب على سبيل المثال إدخال التخفيضات المتوقعة في التكلفة المرتبطة مع الخبرة الزائدة في تطبيق التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيدا مما تم في السابق، على أن المنشأة لا تتوقع تطوير تقنية جديدة كلية للتنظيف إلا إذا كانت هناك أدلة موضوعية كافية على ذلك.

يؤخذ أثر التشريع الجديد الممكن في الاعتبار عند قياس التزام حالي عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أن صدور التشريع مؤكد بالفعل، ومجموعة الظروف المختلفة التي تنشأ أثناء التطبيق تجعل من الصعب تحديد حدث واحد يوفر أدلة كافية وموضوعية في كل حالة، والأدلة مطلوبة بالنسبة لما سيطلبه التشريع وما إذا كان من المؤكد بالفعل أنه سيصدر وينفذ في

الوقت المناسب، وفي العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

## التصرف المتوقع في الموجودات

يجب عدم أخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالموجودات في الاعتبار عند قياس مخصص.

لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالموجودات في الاعتبار عند قياس مخصص حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص، وبدلا من ذلك تعترف المنشأة بالمكاسب من التصرفات المتوقعة بالموجودات في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول الموجودات المعنية.

## الاستردادات

حيث يتوقع أن تقوم جهة أخرى برد بعض أو جميع المصروف المطلوب لتسوية مخصص فإنه يجب الاعتراف بالاسترداد فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل أنه سيتم استلام مبلغ التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام، ويجب معاملة مبلغ الاسترداد على أنه موجود منفصل، ويجب أن لا يزيد مبلغ الاسترداد المعترف به عن المبلغ المخصص.

في بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصوما منه مبلغ الاسترداد المعترف به.

في بعض الأحيان تتوقع المنشأة من طرف آخر أن يقوم بدفع جزء من الصرف المطلوب لتسوية مخصص (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، وقد يقوم الطرف الآخر إما برد المبالغ التي دفعتها المنشأة أو بدفع المبالغ مباشرة.

في معظم الحالات تبقى المنشأة مسؤولة عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المنشأة تسوية المبلغ بكامله إذا لم يقم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بمخصص لمبلغ الالتزام بكامله، كما يتم الاعتراف بموجود منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون مؤكدا بالفعل أن مبلغ الاسترداد سيتم استلامه إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام .

في بعض الحالات لا تكون المنشأة مسؤولة عن التكاليف إذا لم يقم الطرف الآخر بالدفع، وفي هذه الحالة لا تتحمل المنشاة أي التزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص.

إن الالتزام الذي تكون فيه المنشأة مسؤولة عنه بصفة جماعية وفردية هو التزام محتمل إلى الحد الذي يتوقع فيه أن تقوم أطراف أخرى بتسوية الالتزام.

## التغيرات في المخصصات

يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أنه سيُطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فإنه يجب عكس المخصص.

في الحالة التي يتم استخدام الخصم،فإن المبلغ المسجل كمخصص يزداد في كل فترة ليعكس مرور الوقت ، ويتم الاعتراف بهذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.

## استعمال المخصصات

يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الاعتراف بها كمخصص في الأصل.

توضع فقط المصروفات المتعلقة بالمخصص الأصلي مقابله، وتوضع المصروفات مقابل مخصص تم الاعتراف به في الأصل لغرض آخر سيخفي أثر حدثين مختلفين.

## تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

### الخسائر التشغيلية المستقبلية

يجب عدم الاعتراف بمخصصات الخسائر التشغيلية المستقبلية لأنها لا تلبي تعريف المطلوب ومقاييس الاعتراف العامة للمخصصات.

إن توقع خسائر تشغيلية مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض موجودات معينة للعملية، وتقوم المنشأة باختبار هذه الموجودات من أجل انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثين - انخفاض قيمة الموجودات.

### العقود المثقلة بالأعباء

إذا كانت المنشأة داخلة في عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه كمخصص.

يمكن إلغاء العديد من العقود (مثال ذلك بعض طلبات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد التزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق والتزامات كل طرف من أطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلا بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد مطلوب يتم الاعتراف به، والعقود غير المنفذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.

يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد يزيد قيمة التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجبه عن المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجب العقد، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب عقد أقل، صافي تكلفة الخروج من العقد وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو عقوبات ناجمة من عدم الوفاء به، أيهما أقل.

قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء تقوم المنشأة بالاعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة حدثت لموجودات مخصصة لذلك العقد.

## إعادة الهيكلة

فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة:

- بيع أو إنهاء خط عمل.
- إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى.
- تغيرات في هيكل الإدارة، مثال ذلك إلغاء طبقة إدارة.
- عمليات إعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المنشاة.

يتم الاعتراف بمخصص تكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الاعتراف العامة للمخصصات. وينشأ الالتزام البناء لإعادة الهيكلة فقط:

- عندما يكون للمنشأة خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:
  1. العمل أو جزء من العمل المعني.
  2. المواقع الرئيسية التي تأثرت.
  3. موقع وعمل الموظفين وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم.
  4. المصروفات التي سيتم إجراؤها.
  5. متى سيتم تنفيذ الخطة.
- عندما تخلق المنشأة توقعا صحيحا لدى أولئك الذين يتأثرون بها أنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

يتم تقديم الأدلة على أن المنشأة بدأت في تنفيذ خطة إعادة هيكلة على سبيل المثال بتفكيك مصنع أو بيع موجودات أو بإعلان الملامح الرئيسية للخطة، ويشكل الإعلان عن خطة مفصلة لإعادة الهيكلة التزاماً بناء بإعادة الهيكلة فقط إذا تمت بطريقة وبتفصيل كاف (أي تحديد الملامح الرئيسية للخطة) بحيث تتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى مثل العملاء والمزودين والموظفين (أو ممثليهم) إن المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

لأجل أن تكون الخطة كافية لنشوء التزام بناء عند إبلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فإن الحاجة تدعو إلى تخطيط تنفيذها للبدء فيها بأسرع وقت ممكن ولإكمالها ضمن إطار زمني من غير المحتمل أن تحدث خلاله تغيرات مهمة في الخطة، وإذا كان من المتوقع أنه سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء إعادة الهيكلة أو إن إعادة الهيكلة ستستغرق وقتاً طويلاً بشكل غير معقول فإنه من غير المحتمل أن الخطة ستتسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح الفرص أمام المنشأة لتغيير خططها.

لا يتسبب قرار اتخذته الإدارة أو مجلس الإدارة قبل تاريخ الميزانية العمومية في نشوء التزام بناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا قامت المنشأة قبل تاريخ الميزانية العمومية بما يلي:

- بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أوأعلنت الملامح الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم إن المنشأة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة .

في بعض الحالات تبدأ المنشاة في تنفيذ خطة إعادة هيكلة أو تعلن عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها فقط بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقد يكون الإفصاح مطلوبا بموجب معيار المحاسبة الدولي العاشر – الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إذا كانت إعادة

الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء تقييمات واتخاذ قرارات مناسبة.

بالرغم من أن الالتزام البناء لا ينشأ فقط نتيجة لقرار الإدارة فقط فقد ينجم الالتزام عن أحداث سابقة بالإضافة إلى ذلك القرار، فعلى سبيل المثال تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين من اجل دفعات نهاية الخدمة أو مع المشترين لبيع عملية قد تمت فقط على أن تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة، وعندما يتم صدور هذا القرار وإبلاغه للأطراف الأخرى يكون على المنشأة التزام بناء لإعادة الهيكلة إذا تمت تلبية الشروط .

في بعض البلدان تكون الصلاحية النهائية مسندة لمجلس تشمل عضويته ممثلين عن المصالح عدا عن الإدارة (مثال ذلك الموظفين)، أو قد يكون إبلاغ هؤلاء الممثلين ضروريا قبل أن يقوم المجلس باتخاذ قرار، ونظراً لأن قراراً للمجلس يتضمن إبلاغه إلى أولئك الممثلين فقد ينجم عن ذلك التزام بناء بإعادة الهيكلة.

لا ينشأ أي التزام عن بيع عملية إلى أن تلتزم المنشأة بالبيع، أي تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة.

يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة والتي هي:

- ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة، وليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمنشأة. ولا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفاً مثل:
  - إعادة التدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين.
  - التسويق، أوالاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للعمل وهي ليست مطلوبات لإعادة الهيكلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويتم الاعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة من إعادة الهيكلة.

لا تدخل خسائر التشغيل المستقبلية التي يمكن تحديدها في مخصص إلا إذا كانت تتعلق بعقد مثقل بالأعباء .

لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالموجودات في الاعتبار عند قياس مخصص إعادة الهيكلة حتى ولو نظر إلى بيع الموجودات أنه جزء من إعادة الهيكلة.

## الإفصاح

بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة
- المخصصات الإضافية التي حددت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة في المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال الفترة).
- المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة والزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:

- وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية.

- إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة يجب على المنشأة الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية.
- مبلغ أي استرداد متوقع وبيان مبلغ موجود تم الاعتراف به لذلك الاسترداد.
- ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتسوية بعيدة يجب على المنشأة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل، وحيث سيكون ذلك عمليا:
- تقدير لأثره المالي مقاس بموجب الفقرات التوضيحية.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي استرداد.

عند تحديد أية مخصصات أو مطلوبات محتملة يمكن تجميعها لتكوين فئة من الضروري الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يلبي بيان مفرد بشأنها . وهكذا قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات لمنتجات مختلفة على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة للإجراءات القانونية على أنها فئة واحدة.

حيث ينشأ مخصص ومطلوب محتمل من نفس مجموعة الظروف تقوم المنشأة بعمل الإفصاحات المطلوبة بطريقة تبين الصلة بين المخصص والمطلوب المحتمل.

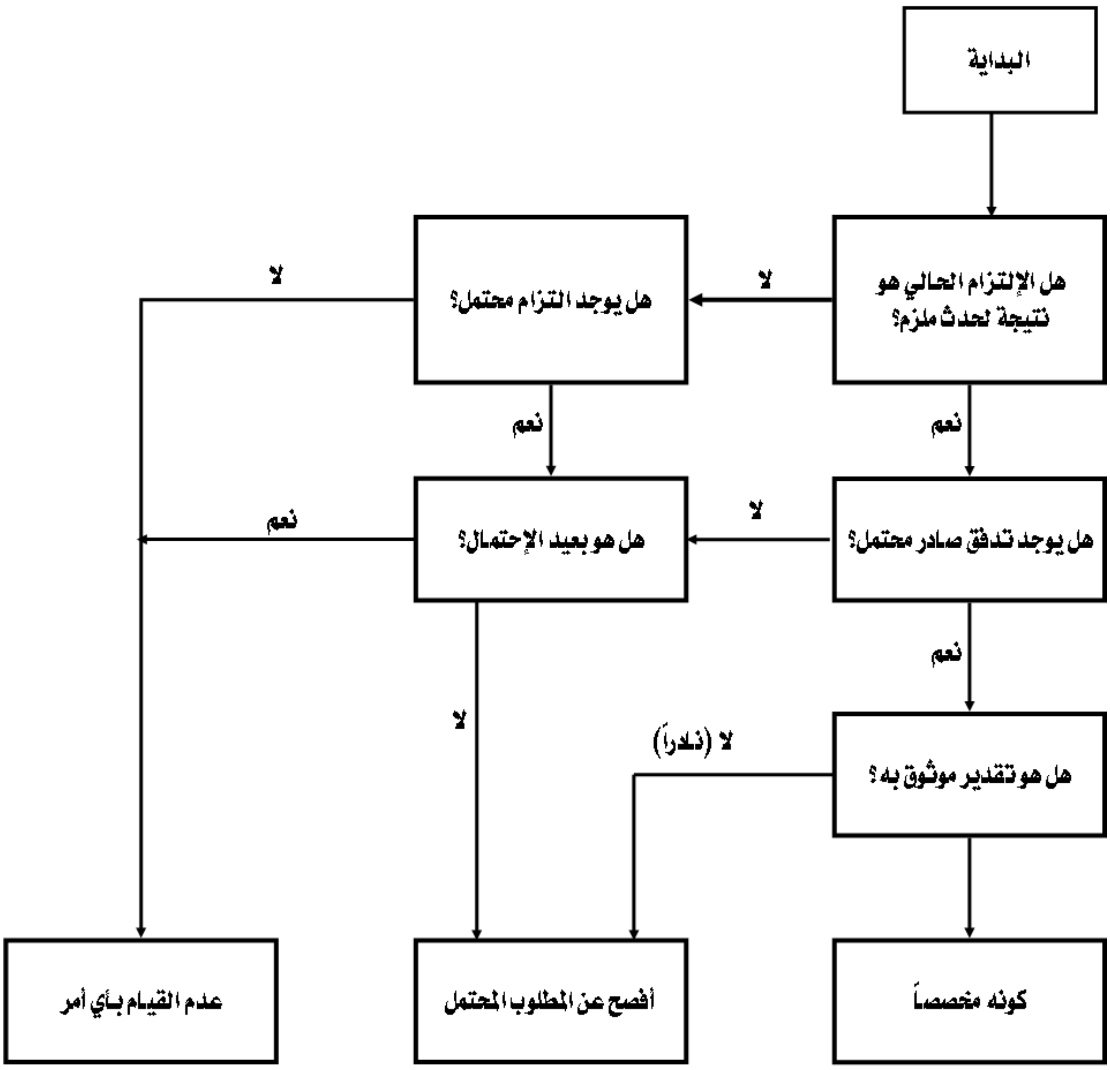
وحيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملا يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الموجودات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية، وحيث يكون ذلك عمليًا الإفصاح عن تقدير لأثرها المالي مقاساً باستخدام المبادئ المبينة للمخصصات.

من المهم أن تتجنب الإفصاحات الخاصة بالموجودات المحتملة إعطاء دلالات مضللة لاحتمال نشوء دخل.

في حالات نادرة جدًا من الممكن توقع أن يتسبب الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات في الإخلال بشكل جسيم بمركز المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو المطلوب المحتمل أو الموجود المحتمل، وفي هذه الحالات لا تكون المنشأة بحاجة للإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

## خارطة القرارات (المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، 2008)

غرض خارطة القرارات تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية للمعايير الخاصة بالمخصصات والمطلوبات المحتملة، ولا تشكل خارطة القرارات جزءًا من المعيار، ويجب قراءتها ضمن سياق النص الكامل للمعايير.




شكل رقم (2 – 1)

ملاحظة: في حالات نادرة لا يكون من الواضح ما إذا كان هناك التزام حالي، وفي هذه الحالات يعدَ حدثًا سابقًا تسبب في نشوء التزام حالي – مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة.

## مسؤولية مدققي الحسابات تجاه المطلوبات المحتملة

لم تتطرق معايير التدقيق الدوليه للمطلوبات المحتملة بشكل منفصل فمعيار التدقيق الدولي رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية تتطرق للمطلوبات المحتملة كأحد التقديرات الواجب النظر فيها والتأكد من موثوقيتها ومصداقيتها وتقييمها .

التقدير المحاسبي حسب معيار التدقيق الدولي رقم 540 هو المبلغ التقديري لبند ما في غياب وسائل قياس دقيقة وموثوق بها .

تقع مسؤولية التقديرات المحاسبية على عاتق الإدارة ويجب على مدقق الحسابات الحصول على أدلة وإثباتات كافية وملائمة بقصد التأكد من مصداقية وموثوقية هذه التقديرات ضمن الظروف المحيطة . وتعد الأدلة والإثباتات في المطلوبات المحتملة قليلة ونادرة حيث تكون معتمدة على التخمين والحكم الشخصي وليس على أدلة وإثباتات مثبته بالوثائق والمستندات كما هو الحال في البنود المحاسبية الأخرى حيث لا تعتمد هذه البنود على أي نوع من التخمين والاحتمالية ولا تكون خاضعه لتقديرات الإدارة .

حسب معيار التدقيق الدولي رقم 540 ينبغي على المدقق تبني أحد الأساليب التالية عند تدقيق التقدير المحاسبي (IFAC, 2008):

1. فحص واختبار الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة في التقدير .
2. القيام بعملية تقديرات مستقلة لغرض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة .
3. فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.

تتمثل أهداف المدقق من خلال القيام بعملية النظر في المطلوبات المحتملة فيما يلي ( Arens, 2006: 355-370):

- تقييم المعالجة المحاسبية التي قامت بها الإدارة على المطلوبات المحتملة المعلومة والمحددة .

▪ توسيع عمله بغية اكتشاف أية مطلوبات محتملة لم تحدد من قبل الإدارة.

وفيما يلي بعض الإجراءات المستخدمة ومعالجة المطلوبات المحتملة (هذه الإجراءات على سبيل المثال وليس الحصر)

- الاستفسار من الإدارة حول إمكانية وجود مطلوبات محتملة غير مسجلة محاسبياً ،فينبغي على المدقق تحديد مختلف المطلوبات التي يجب الإفصاح عنها ألا إن هذا النوع من الاستفسار غير مجدٍ لتغطية جميع المطلوبات غير أنه ومن الممكن من خلاله للمدقق معرفة ما إذا كانت الإدارة قد استوفت جميع شروط الاعتراف والإفصاح المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للمطلوبات المحتملة.

- مراجعة التقارير الداخلية للسنوات السابقة والسنة الحالية المعدة لأغراض الضريبة لمعرفة مختلف التسويات التي تمت لاستخراج الوعاء الضريبي.

- مراجعة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة مع المساهمين لمعرفة أي مؤشرات مطلوبات محتملة اخرى.

- تحليل مصاريف القضايا القانونية للفترة موضوع التدقيق ومراجعة الفواتير والقوائم الخاصة بالمجلس القانوني لمعرفة حجم المطلوبات المحتملة وحصة الدعاوي القضائية المرتبطة بتقيم الضريبة.

- المراجعة والاطلاع على مختلف الوثائق ذات العلاقة لمعرفة أي معلومات لها مؤشر على وجود مطلوبات محتملة.

- الاطلاع على التسويات الخاصة بالمطلوبات المحتملة لسنوات سابقة لمعرفة مدى دقة الإدارة في التقدير وللاستفادة كذلك في تقدير المطلوبات المحتملة للسنة الحالية.

إذا تأكد للمدقق معرفة وتحديد المطلوبات المحتملة فعليه التأكد من تقييم الإدارة حول الاعتراف بالمطلوبات المحتملة المهمة ضمن القوائم المالية وكذلك الإفصاح عن المطلوبات المحتملة

الممكنة الوقوع ، أما في حالة ما اذا كانت احتمالية وقوع مطلوبات محتملة بعيدة أو غير مهمة نسبياً فلا داعي للإفصاح عنها.

## إدارة الأرباح

يعد النظام المحاسبي نظاماً مفتوحاً يتعامل مع ظواهر اقتصادية وسياسية وقانونية ... الخ متنوعة ومتشابكة ، ويخضع النظام المحاسبي لمبادئ محاسبية مقبوله قبولاً عاماً لضبط وترشيد الممارسات المحاسبية العملية ، لذلك تخضع أسس القياس المحاسبي لأهم المؤثرات البيئية ، بما في ذلك رغبات الأطراف ذات العلاقة بالوحده الاقتصادية المؤثرة والمتأثرة بالدخل المحاسبي ، فالوحدة المحاسبية تتبادل المعلومات والمدخلات والمخرجات مع البيئة المحيطه بها ، إذ يتوقف استمرارها على مدى التكيف والمواءمه معها. إن التقارير والقوائم المالية تمثل المصدر الرئيس للمعلومات التي يعتمد عليها مستخدموها باتخاذ قراراتهم ، والأرقام التي تتضمنها هي محصله لعمليات قياس خضعت لأسس اتبعتها إدارة الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بالإيرادات والمصروفات ، وكذلك لنوع الطرق المحاسبية المتبعة في القياس مثل طرق احتساب الاسهتلاك ، وطرق تسعير المخرزون ...... الخ.

إن المعايير المحاسبية قد سمحت بتعدد بدائل المعالجات المحاسبية لكثير من الاحداث بحيث تنسجم مع الظروف البيئة المحيطه بها، إلا أن الإدارة تستغل المرونة المتاحة لتحقيق ماترغب به من أهداف، مما يجعل عملية الاختيار للطرق والسياسات المحاسبية عملية تحكمية من قبلها التي تعكس التأثير النهائي للعوامل والدوافع المؤثرة في سلوكها.

إن قرار الاختيار بين البدائل المحاسبية يقوم أساساً على افتراض وجود علاقه سببية بين خصائص الوحده الاقتصادية واختيارها بالطرق المحاسبية طبقاً لرغبة الإدارة بتحقيق

مكاسب خاصة لها وللوحدة الاقتصادية الذي من شأنه التأثير في دقة المعلومات المنشورة في التقارير والقوائم المالية المستخدمة من قبل الأطراف ذات العلاقة ، لذلك تبرز الحاجه لترشيد اتخاذ القرارات وزيادة وعيهم بدلالات الأرقام المحاسبية المنشورة . (المومني ، محمد، 2006).

وقد ورد في الأدب المحاسبي العديد من التعاريف لمفهوم إدارة الأرباح ومن هذه التعريفات :

**تعريف** (Scott, 2003) بأنها اختيار مدروس للسياسات المحاسبية لتحقيق أهداف محددة.

**تعريف** (Belkaoui, 2004) بأنها عملية استغلال الإدارة في إدارة المستحقات بشكل مقصود على بعض المكاسب الخاصة.

**تعريف** (Healy, et al, 1999) بأنها تدخل المديرين في التقارير المالية والعمليات من أجل التأثير في بعض الأطراف المتعاقدة معها التي تعتمد المعلومات والبيانات المحاسبية الواردة في هذه التقارير.

**تعريف** (Phillips,et al, 2003) بأنها ممارسات وفق ماتراه مناسباً من خلال اختيارها بدائل المعالجة المحاسبية التي تركز على المستحقات والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية بحيث يصعب ملاحظة البدائل المتاحة وتكون أقل تكلفة بالتطبيق قياساً مع عمليات التدفق النقدي.

**أما** (Rosner, 2003) فقد عرفها بأنها اختيار مدروس للعمليات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية أو التغيير بالطرق والسياسات المحاسبية المتاحة من قبل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعروفة من قبل مستخدمي القوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها.

## دوافع إدارة الأربــاح

تعد التقارير والبيانات المالية جزءاً رئيساً من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية إذ تؤكد دور الأرقام المحاسبية في إيصال الخلاصة الاقتصادية للمعاملات والأحداث التي أثرت في الوحدة الاقتصادية لمستخدميها، ويخضع إعدادها لمبادئ ومعايير محاسبية متعارف عليها تحدد البيانات التي يجب أن تشملها هذه التقارير، وتحكم عمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وعرضها.

## أدوات إدارة الأرباح

تتعدد الأساليب التي يتم من خلالها إدارة أرباح الشركات نذكر منها :

**اولاً:** تقديرالمستحقات المحاسبية: يتم إعداد القوائم المالية الدورية وفقاً لأساس الاستحقاق؛ حيث يتم الاعتراف بالمصاريف والإيرادات في الفترة المالية بغض النظر عن التدفقات النقدية المترتبة عن هذه الأحداث المالية ليتسنى مقابلة المصروفات بالايرادات ويجمع المؤلفون بأن أساس الاستحقاق أفضل من الأساس النقدي وذلك لتمثيله الأداء المالي للشركة خلال فترة معينة، ويقوم مديرين الشركات باستخدام الحكم الشخصي والتقدير لاحتساب المستحقات المحاسبية بالاعتماد على الخبرات السابقة والمعلومات المتوفرة لهم مما يمنحهم إمكانية التلاعب والتأثير على الدخل المعلن بما يتماشى مع مصالحهم وأهدافهم الشخصية ومن أهم الأساليب للإدارة الأرباح من خلال المستحقات المحاسبية :

1. أسس تحقق الإيراد والاعتراف به: حيث يقوم المديرون بتعجيل او تأجيل الاعتراف بالإيراد بما يخدم مصالحهم وأهدافهم ، مثلاً إذا كان دخل السنة أقل من المتوقع هنا قد تلجأ الإدارة إلى الاعتراف بإيراد مبيعات لم يكتمل بعد وذلك لزيادة الدخل السنوي والوصول إلى الهدف المرجو.

2. تقدير المخصصات: هناك بعض المخصصات يتم تقديرها من قبل الإدارة بناء على الخبرات السابقة مثل الديون المشكوك في تحصيلها فقد تقوم الإدارة بتعديل سياستها الخاصة بإدارة الذمم المدينة عن طريق تعديل شروط الائتمان بما يكفل تخفيض مصروف الديون المشكوك في تحصيلها ومصروف الديون المعدومة للتأثير على مستوى الأرباح (حجير، 2003).

3. التخصيص بين الفترات المالية : من الأساليب الشائعة لتوزيع الأحداث المالية ما يلي:

- رسملة المصاريف: حيث تقوم الشركات في بعض الأحيان بالاعتراف ببعض المصاريف كأصل في الميزانية وتقوم بإطفاء ذلك المصروف على عدة فترات مالية مثل رسملة مصاريف تطوير الانظمة (Wild, 2007).
- الاعتراف بالمصاريف مرة واحدة : تقوم الإدارة بالاعتراف بالمصاريف وعلى دفعة واحدة في قوائمها المالية لتخفيض الدخل في السنة المالية لإظهار تحسن بالأداء في السنوات اللاحقة مثل مصاريف إعادة الهيكلة .

**ثانياً:** التصنيف، تقوم الشركات بإدارة أرباحها من خلال التصنيف الخاطئ لبعض البنود (المصروفات و الإيرادات) في قائمة الدخل كما تقوم الشركة بتصنيف بعض المصاريف ذات الطبيعة المتكررة على أنها مصاريف غير متكررة وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية على أن هذه المصاريف غير مؤثرة على الدخل الدائم الناتج عن النشاط التشغيلي وأنها مصروفات عرضية غير متكررة (Wild, 2007).

**ثالثاً:**_أدوات أخرى، هناك أساليب أخرى لإدارة الأرباح تتجاوز حدود القيام بالتلاعب من خلال الخيارات المحاسبية المختلفة بل تتخذ طابع قيام الشركة باتخاذ إجراءات وأفعال حقيقة للتأثير على مستوى الأرباح المعلنة.

مثال ذلك عندما تقوم الشركة باتخاذ خطوات تحفيزية لزيادة مبيعاتها ومن ثم التأثير على حجم الأرباح المعلن عنها وذلك بقيام الشركة بإعطاء خصم مبيعات في الربع الأخير من السنة لزيادة مبيعاتها أو أن تقوم بالإعلان أنها ستقوم بزيادة أسعار منتجاتها في بداية السنة القادمة لجعل الزبائن يقبلون على شراء كميات كبيرة من منتجات الشركة لزيادة حجم المبيعات بشكل أكبر ومن ثم التأثير على مستوى أرباحها (حجير، 2003).

وقدم (Roychowdhury, 2006) دليلاً على أن المديرين يميلون لإعطاء خصومات على المبيعات لزيادة حجمها مؤقتاً. ولتخفيض تكلفة البضاعة المباعة من خلال زيادة المخزون. وتخفيض المصاريف على الأصول طويلة الأجل لزيادة الأرباح المعلن عنها.

## استراتيجيات إدارة الأرباح

ومن الاستراتيجيات التي تلجأ إليها الشركات لإدارة أرباحها:

**اولاً:** استراتيجية تمهيد الدخل، أحياناً تعمل الشركات على اتخاذ إجراءات تخفيض دخلها المعلن لعدة أسباب؛ إما لأن أرباح الشركة تفوق المتوقع، أو أنها تفوق الارباح المرجو تحقيقها؛ فتقوم الشركة بحفظ جزء من أرباحها الحالية لتحسين مستوى الأرباح المستقبلية وسيتم توضيح سياستين من سياسات تخفيض الدخل هما:

- التنظيف الكبير، بموجب هذه الاستراتيجية تعمل الشركة على تعظيم الخسارة في السنة الحالية من خلال تحميل كثير من المصاريف لفترة مالية واحدة لتخفيض الدخل الحالي، وتلجأ الشركة إلى هذه الاستراتيجية في حالات معينة مثل الفترة المالية المعروفة بالكساد بحيث تكون الشركات الأخرى في نفس الصناعة أعلنت عن أرباح غير جيدة فتكون فرصة للشركة للتخلص من بعض المصروفات المستحقة المؤجلة (Wild, 2007)

في حالات تغير الإدارة غالباً ما تقوم الإدارة الجديدة بالاعتراف بمقدار كبير من المصاريف لتحميل مسؤولية الخسارة للإدارة القديمة ، ليعود الفضل للإدارة الجديدة جراء تحسن الأداء المالي في الفترات المقبلة ، وتستخدم هذه الاستراتيجية في حالات أخرى منها الاندماج وعمل إعادة هيكلة للشركة أو لأحد خطوطها الانتاجية . إن الهدف من استخدام هذه السياسة هو زيادة دخل الشركة في الفترات اللاحقة ؛ فالسوق تتعامل مع الخسائر لمرة واحدة على أنها حالة عرضية غير متكررة يتم استثناؤها من حسابات المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية .

- الاحتياطات السرية :عندما تتخطى أرباح المنشأة الحقيقية الأرباح المتوقعة أو المرجوة ؛ فإنها تعمل على خفض الأرباح المعلن عنها لتصل الى مستوى الأرباح المتوقعة أو المرجو تحقيقها ، وذلك للاحتفاظ بهذا الجزء الفائض من الأرباح للاعتراف فيه بالسنوات عندما تكون الأرباح أقل من مستوى الأرباح المتوقعة أو المرجوة ، ويطلق بعض المؤلفين على هذا الجزء المحتفظ به من الأرباح (بنوك الارباح) (Mohranram, 2003).

**ثانياً:** استراتيجية زيادة الدخل، بموجب هذه الاستراتيجية تعمل على زيادة الدخل الحالي من خلال تأجيل الاعتراف ببعض المصاريف المستحقة أو تعجيل الاعتراف بإيراداتها، أو قد تعمل المنشأة على زيادة دخلها على عدة فترات مالية ، وإظهار مستوى من النمو في الدخل على عدة فترات متتالية من خلال الاعتراف بجزء من المستحقات المحاسبية أصغر من الجزء الفعلي الذي يجب الاعتراف به كمصروف لمرة واحدة ؛ ليبدو على أنه أقل أهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وأنها مصروفات ذات طبيعة عرضية غير متكررة .

وقد تلجأ الشركة إلى استراتيجية زيادة الدخل عندما تكون قريبة من الأرباح المرجوة أو لتحاشي ظهور خسائر في قوائمها المالية ؛ فتلجأ الشركة إلى استراتيجية تسمى (صدمة للأعلى) لزيادة الأرباح ، وذلك لتجاوز الارباح المرجوة.

ولقد بين (Burgstahler & Dichev, 1997؛ Degoerge, et..al, 1999) أن الشركات التي تكون قريبة من الأرباح لديها دوافع قوية لإدارة أرباحها للأعلى لتخطي مستوى الأرباح المرجوة ، وتم تحديد الأرباح المرجوة من خلال سلسلة من الارتفاعات المتتالية . أو أرباح السنة السابقة، وهدف تجاوز صفر الأرباح.

## الدراسات السابقة ذات الصلة

### اولاً: الدراسات العربية

**دراسة** (لطفي وأبو نصار، 1999) **بعنوان** "**المعالجة المحاسبية للالتزامات الطارئة في الشركات المساهمة العامة الأردنية**". هدفت إلى التعرف على كيفية معالجة الشَّركات المساهمة العامة الأردنية للالتزامات الطارئة ومستوى الاحتمالية التي تبدأ عندها الشَّركات بتكوين مخصص التزامات طارئة، فتمَّ أخذ عينة من 100 مدقق حسابات، و 35 شركة صناعية، و35 شركة خدمات، و17 بنكاً و18شركة تأمين. وأظهرت نتائج الدارسة أنه يوجد توافق عام في معالجة الالتزامات الطارئة بين مختلف إدارات الشَّركات من جهة ومدققي الحسابات من جهة أخرى، مع استثناء شركات التأمين سواء في عملية تكوين مخصص الالتزامات الطارئة أو عملية الإفصاح عنها في التقرير السنوي. ووجدا كذلك أن المدققين أقل تحفظاً من إدارات الشركات المختلفة في عملية تكوين المخصص والإفصاح عن الالتزامات الطارئة، وقد أرجع الباحثان ذلك إلى حرص المدققين على عدم تشويش علاقتهم مع عملائهم إذا ما أفصحوا عن الخسائر الطارئة.

## ثانياً: الدراسات الأجنبية

**دراسة** (Frost, 1991) **بعنوان** "***Loss Contingency Reports and Stock Prices***". غطت هذه الدراسة عينة من 72 شركة واجهت حالات جديدة من الالتزامات الطارئة وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 1976ولغاية سنة 1985، وكانت إعادة لدراسة Loss contingency reports and stock prices ففيها أخذت عينة من 92 شركة أمريكية واجهت مرة واحدة على الأقل حالة جديدة من الالتزامات الطارئة وشملت الدراسة الفترة الممتدة من سنة 1969 إلى سنة 1975، وفي كلتا الدراستين كانت النتائج متشابهة، حيث أظهرت النتائج أن هناك ردة فعل سلبية لها مدلول على أسعار الأسهم عندما تفصح المنشأة عن الالتزامات الطارئة، وخلصوا إلى أن الإفصاح عن الالتزامات الطارئة له مضمون قيم من المعلومات في تأثيره على أسعار الأسهم.

**دراسة** (Nelson & Kenney,1996) **بعنوان** "***Outcome information and the"Expectation Gap" the case of loss contingency***". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى وجود فجوة توقعات بين كل من مدققي الحسابات والفئات الأخرى من غير المدققين (المستثمرين، المنظمين) نحو الخسائر الطارئة في الشركات الأمريكية فيما يخص التقييم للأسلوب الملائم للإفصاح أو الإشارة إلى الالتزامات الطارئة في تقرير المدقق وذلك قبل معرفة النتائج الفعلية لهذه الالتزامات الطارئة، فأخذت عينة من 70 مدقق حسابات و 69 من غير المدققين، وأظهرت نتيجة الدراسة أن المدققين هم أكثر تحفظاً من غيرهم بشأن الإشارة إلى الالتزامات الطارئة في تقرير المدقق، وذلك قبل معرفة النتائج الفعلية لهذه الالتزامات في المستقبل.

دراسة (Nelson & Kenney,1996) بعنوان " ***The Ambiguity on Loss Contingency Reporting Judgments***". في هذه الدراسة قام الباحثان بفحص تأثير عدم التأكد في تقدير الخسائر الطارئة في الشركات الأمريكية على حكم كل من مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وقد تمَّ أخذ عينة من 92 مدقق حسابات و79 مستخدماً للقوائم المالية. وبينت الدراسة أن كلا من المدققين ومستخدمي القوائم المالية لهما نفس ردة الفعل عندما تكون احتمالية وقوع الخسارة في المستقبل إما منخفضة أو مرتفعة بشأن تكوين المخصص أو الإفصاح عن الخسائر الطارئة، ووجدوا كذلك أن مدققي الحسابات أقل تحفظاً من مستخدمي القوائم المالية في حالة عدم التأكد من وقوع الخسائر الطارئة أي عندما تكون احتمالية وقوع الخسارة في المستقبل متوسطة، وقد أرجعوا ذلك إلى حرص المدققين على بقاء علاقتهم جيدة مع عملائهم.

دراسة (Gleason and Mills, 1996) بعنوان " ***Materiality and Contingent Tax Liability Reporting***". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تفسر قرارات الشركة فيما يخص الاعتراف وتسجيل الالتزامات الضريبية الطارئة، حيث تمَّت دراسة عينة من 100 شركة صناعية أمريكية كبيرة من سنة 1987 إلى غاية سنة 1995، فكانت النتائج أن احتمالية الإفصاح تزيد نسبيا بزيادة احتمالية وقوع خسارة في المستقبل، ومن نتائج الأخرى للدراسة، أن احتمالية الاعتراف بالالتزامات الطارئة أو تكوين مخصص التزامات طارئة يزيد بزيادة الاهمية النسبية لمبلغ الخسارة المحتمل وقوعها في المستقبل.

دراسة (Hoffman & Patton, 2002) بعنوان " ***How are loss contingency accruals affected by alternative reporting criteria and incentives ?***". إذ تمَّ في هذه الدراسة التعرض إلى الفرق بين المعيارين، معيار احتمَّال الحدوث أكبر من عدمه More Likely Than Not

("MLTN") ومعيار الاحتمالية (Probable)، في الاعتراف بالخسائر الطَّارئة في التقارير المالية للوكالات الفدرالية الأمريكية (Federal Agencies)، وذلك بدراسة أراء 151موظفاَ مالياً فدرالياً Officials Federal Financial. فكانت النتائج أن حجم الاعتراف بالخسائر الطَّارئة يكون أكبر عندما يكون MLTN كمعيار، ووجدوا أن معيار MLTN يتأثر بدوافع أخرى مثل التحيز والتقدير أكثر من معيار الاحتمالية.

**دراسة** (Aharony and Dotan, 2004) **بعنوان** " ***Acomparative Analysis of Auditor manager and financial interpretations of SFAS (5) disclosure guidelines***". هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الفروقات بين أراء كل من المدقق، والمدير، والمحلل المالي، في تفسيرهم للمعيار المحاسبي الأمريكي رقم (5) والذي يعالج الالتزامات الطارئة. وتمَّ تقسيم مستوى الاحتمالية إلى ثلاثة مجالات، البعيد، الممكن والمحتمل. حيث تمَّت الدِّراسة على الشَّركات الكبيرة المتداولة في السوق المالي في أمريكا فتمَّ أخذ عينة من 86 مدققاً و790 مديراً، و1000 محلل ماليَ، فكانت النتائج أن هناك فروقاً ذات دلالة بين المحللين الماليين والمديرين في كلا المجالين بعيد الوقوع ومحتمل الوقوع، ومن النتائج الأخرى للدراسة وجود توافق عام في مستوى الاحتمالية سواء عند الإفصاح أو تكوين مخصص، بين المدقّين والمديرين، وأن المدقّين أكثر حيطة وحذراً في حالة الخسارة.

**دراسة** (Cohen , et..al, 2004) **بعنوان** " ***Warranty Reserve: Contingent Liability, Informational Signal or Earnings Management Tool?***". هدفت هذه الدراسة إلى فحص دور المعلومات المحاسبية في الإفصاح عن كل الأمور المتعلقة بالكفالات ومدى ملاءمة السياسات التي تتبعها المنشاة في هذا المجال لتصويب منتجاتها. وقد قامت الدراسة بانتقاء عينة في الولايات

المتحدة الأمريكية مكونة من 800 شركة تفصح عن التزاماتها الخاصة في كفالات السلع. وقد خرجت الدراسة بالعديد من النتائج كان أهمها بان عملية الإفصاح عن هذا النوع من الالتزامات يؤدي إلى ابتعاد الشركة عن إدارة أرباحها وبالتالي تؤيد الثقة لدى مستخدمي معلوماتها المحاسبية من جهة وزبائنها من جهة أخرى. ومن أهم النتائج الأخرى التي خرجت بها الدراسة أن عملية الافصاح عن هذا النوع من الالتزامات يؤدي إلى إعطاء الشركة كفاءة أكبر في تسويق منتجاتها وبالتالي تحقيق أرباح حقيقية بشكل أفضل من إدارتها.

## ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بانها تهدف إلى فحص مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (37) ثم بيان أثر عدم الالتزام على قوائمها المالية بخلاف ما تناولته دراسة لطفي وأبو نصار (1999) التي هدفت إلى كيفية معالجة الشَّركات المساهمة العامة الأردنية للالتزامات الطارئة ومستوى الاحتمالية التي تبدأ عندها الشَّركات بتكوين مخصص التزامات طارئة.

ما يميز هذه الدراسة أيضاً قيام الباحث باستخدام منهجين هما:

1. المنهج النوعي (تحليل المحتوى والمضمون) عن طريق دراسة مدى توفر الإفصاح الفعلي عن المخصصات والأصول والموجودات المحتملة في القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية.
2. المنهج الوصفي التحليلي باستخدام استبانة قصد بها استكشاف مدى توفر هذا الإفصاح من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المشمولة في عينة الدراسة.

# الـفـصل الثـالث

# الطريقة والإجراءات

المقدمـــــة

منهج الدراسة

مجتمع الدراسة وعينتها

المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

المعالجة الإحصائية المستخدمة

صدق أداة الدراسة وثباتها

## المقدمـــة

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة بالإفصاح عن المخصصات والموجودات، المطلوبات المحتملة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وأثر ذلك على موثوقية قوائمها المالية.

ويتضمن هذا الفصل على منهج الدراسة المتبع ، ومجتمع الدراسة والعينة المسحوبة منه، ووصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد العينة، وأدوات الدراسة ومصادر المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة وكذلك فحص صدق أداة الدراسة وثباتها.

## منهج الدراسة

قام الباحث باستخدام منهجين هما:

1. المنهج النوعي (تحليل المحتوى والمضمون) عن طريق دراسة مدى توفر الإفصاح الفعلي عن المخصصات والأصول والموجودات المحتملة في القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية.
2. المنهج الوصفي التحليلي باستخدام استبانة قصد بها استكشاف مدى توفر هذا الإفصاح من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المشمولة في عينة الدراسة .

## مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الأردنية المساهمة العامة في سوق عمان المالي والتي تقدم إما كفالات ما بعد البيع أو عروض لتسيهل شراء منتجاتها والممثلة بالجدول رقم (3 ــــ 1) وكذلك مكاتب تدقيق تلك الشركات.

جدول رقم (3 ــ 1)

أسماء الشركات الأردنية المساهمة العامة عينة الدراسة وشركات التدقيق

| ت | الاسم | الشركة المدققة |
|---|---|---|
| 1 | درويش الخليلي وأولاده | المهنيون العرب |
| 2 | الشرق الأوسط للصناعات الثقيلة | المهنيون العرب |
| 3 | رم علاء الدين | المهنيون العرب |
| 4 | إقبال للا ستثمار | إبراهيم العباسي وشركاه |
| 5 | إقبال للطباعة والتغليف | إبراهيم العباسي وشركاه |
| 6 | النساجون العرب | طلال أبو غزاله |
| 7 | العربية للصناعات الكهربائية | إبراهيم العباسي وشركاه |
| 8 | الزي لصناعة الألبسة الجاهرة | أرنست وينونغ |
| 9 | الطباعون العرب | مأمون فاروقه |
| 10 | الملكية الأردنية | أرنست وينونغ |
| 11 | الوطنية للدواجن | أرنست وينونغ |
| 12 | الإسمنت الأردنية لافارج | أرنست وينونغ |
| 13 | الألبسة الاردنية CJC | المركز العالمي للحسابات |
| 14 | الألبان الأردنية | دويك وشركاه |
| 15 | الاستثمارات العامة | سابا وشركاه |
| 16 | الاتصالات الأردنية | أرنست وينونغ |
| 17 | الاتحاد لصناعة التبغ والسجائر | غوشه وشركاه |
| 18 | الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية | طلال أبو غزاله |
| 19 | الجنوب للإلكترونيات | المهنيون العرب |
| 20 | جوايكو للصناعات الخشبية | ديلويت أند توش |

أما عينة الدراسة فقد تم تقسيمها إلى قسمين الإدارة المالية للشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي والتي تقدم إما كفالات ما بعد البيع أو عروض لتسيهل شراء لمنتجاتها والبالغ عددهم (20) مديراً مالياً، والمدققين الخارجيين لتلك الشركات والبالغ عددهم عشرة مدققين.

## المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول (3 - 2) المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (الشهادة العلمية ؛ التخصص ؛ الخبرة ؛ الشهادات المهنية).

جدول رقم (3 - 2)

وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

| ت | المتغير | الفئة | التكرار | | النسبة المئوية (%) | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | المدقق | المدراء | المدقق | المدراء |
| 1 | الشهادة العلمية | دبلوم | - | - | - | - |
| | | بكالوريوس | 9 | 16 | 90 | 80 |
| | | ماجستير | 1 | 4 | 10 | 20 |
| | | دكتوراه | - | - | - | - |
| | | أخرى | - | - | - | - |
| 2 | التخصص | محاسبة | 10 | 18 | 100 | 90 |
| | | مالية ومصرفية | – | – | – | – |
| | | إدارة | – | – | – | – |
| | | إقتصاد | – | – | – | – |
| | | أخرى | – | 2 | – | 10 |
| 3 | الخبرة | أقل من 5 سنوات | 1 | 1 | 10 | 5 |
| | | من 5– 10 سنوات | 6 | 4 | 60 | 20 |
| | | من 10– 15 سنة | 2 | 7 | 20 | 35 |
| | | أكثر من 15 سنة | 1 | 8 | 10 | 40 |
| 4 | نوع الالتزام المقدم | كفالة ما بعد البيع | – | – | – | – |
| | | عروض | 3 | 8 | 30 | 40 |
| | | كلاهما | 7 | 12 | 70 | 60 |
| 5 | نوع الشهادة المهنية | CPA | 3 | 3 | 50 | 60 |
| | | JCPA | 2 | 1 | 33 | 20 |
| | | CMA | 1 | – | 17 | – |
| | | CFC | – | 1 | – | 20 |

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول (3 – 2) يتبين وفيما يتعلق بمتغير الشهادة العلمية للمدققين فقد تبين أن 90 % منهم هم من حملة درجة البكالوريوس في اختصاصاتهم و 10% هم من حملة درجة الماجستير؛ وأن ما نسبته 80% من المديرين الماليين للشركات المدقق عليها

هم من حملة درجة البكالوريوس، وأن 20% من المديرين الماليين للشركات الشركات المدقق عليها هم من حملة درجة الماجستير. ويعتقد الباحث أنها دلالة جيدة على قدرة العينة على إعطاء رأي محايد.

وما يرتبط بمتغير التخصص فقد أظهرت النتائج أن كافة المدققين العاملين في شركات التدقيق محل الدراسة هم من المحاسبين وبنسبة 100%، وبشكل شبه مماثل فقد تبين أن ما نسبته 90% من المديرين الماليين للشركات المدقق عليها هم متخصصون بعلوم المحاسبة، وأن 10% هم من الاختصاصات الأخرى، وهذا مؤشر اخر عن كفاءة عينة الدراسة.

وما يرتبط بمتغير الخبرة فقد أظهرت النتائج أن 10% من المدققين هم ممن تقل عدد سنوات خبرتهم عن 5 سنوات بالمقارنة مع المديرين الماليين للشركات المدقق عليها الذين بلغ عدد سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات هم 5%. وأن 60 % من المدققين هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم من 5 – 10 سنوات بالمقارنة مع المديرين الماليين للشركات المدقق عليها والذين بلغت نسبتهم 20%. وبنفس السياق ولفئة الخبرة البالغة من 10 – 15 سنة فقد تبين أن 20 % هم من المدققين، وأن 35% هم من المديرين الماليين للشركات المدقق عليها. وأخيراً فقد أظهرت النتائج أن 10% هم من المدققيين والذين تزيد عدد سنوات خبرتهم عن 15 سنة، وما نسبته 40% من المديرين الماليين للشركات المدقق عليها هم ممن تزيد عدد سنوات خبرتهم على 15 سنة.

وأخيراً وبالنسبة لنوع الالتزام المقدم فقد أظهرت النتائج 30% هو التزام عروض مقدم حسب رأي المدققين بالمقارنة مع ما أورده المدين الماليون والذين أفادوا أن نوع الالتزام المقدم هو عروض وبنسبة 40%. وأن 70% يمثل التزاماً بكلا النوعين (كفالة ما بعد البيع ؛ وعروض) حسب وجهة نظر المدققين بالمقارنة مع ما أورده المديرين الماليين والتي بلغت النسبة فيه 60%

ويود أن ينوه الباحث إلى جميع هذه الشركات ووفق لهذه النتيجة ملزمة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

## أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات، وهما:

1. المصادر الرئيسية، التي انقسمت إلى مصدرين، هي:

1 – 1) **المصادر الاولية،** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال استبانة المقابلة الشخصية كأداة رئيسية للدراسة، والتي شملت على عدد من العبارات تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها، للإجابة عنهما من قبل المبحوثين.

1 – 2) **المصادر الثانوية،** إذ اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية التي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. القوائم المالية للشركات محل الدراسة، إذ قام الباحث بالاطلاع على قوائم الشركات المالية وحصر من فعلاً مطبق للمعيار ومن هو غير مطبق.

## المعالجة الإحصائية المستخدمة

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

▪ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة.

وقد تم تحديد مستويات الأهمية النسبية طبقاً للمقياس التالي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل} - \text{الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}}$$

$$\frac{1-2}{3} = 0.33$$

وبذلك تكون الأهمية المنخفضة من 1 – 1.33

والأهمية المتوسطة من 1.34– 1.67

والأهمية المرتفعة من 1.68 فأكثر.

حيث أن (1) يعني الإجابة بلا، وأن (2) الإجابة بنعم.

▪ اختبار T لعينتين مستقلتين وذلك لاختبار فرضيات الدراسة.

▪ اختبار T لعينة واحدة.

▪ استخدام برنامج (Version 2) MAXqda2 للتحليل النوعي والذي يختص بتحليل النصوص من خلال المقابلات التي تجري مع الفئات المستهدفة من الدراسة من الأفراد.

## صدق أداة الدراسة

للتحقق من الصدق الظاهري للمقياس تمت الاستعانة بمجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية المنتمين إلى علوم المحاسبة، والإحصاء، بقصد الإفادة من خبرتهم العلمية والعملية، وقد بلغ عدد المحكمين (ثلاثة)، وبلغت نسبة الاستجابة الكلية (100%)، ينظر الملحق (1). مما زاد في الاطمئنان إلى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.

# الفصل الرابع

# نتائج التحليل واختبار الفرضيات

المقدمـــــة

تحليل نتائج الدراسة

اختبار فرضيات الدراسة

التحليل النوعي لمتغيرات الدراسة

## المقدمـــة

لقد قام الباحث باستخراج نتائجه بناءً على جزأين :

1. الجزء الاول : فحص القوائم المالية.

2. الجزء الثاني: تحليل المقابلات الشخصية إحصائياً.

الجزء الأول: بعد أن قام الباحث بالاطلاع على القوائم المالية لجميع شركات عينة الدراسة التي يلخصها الجدول رقم (4 – 1) عدد الشركات الملتزمة وغير الملتزمة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (37).

جدول رقم (4 ــ 1)

الشركات الملتزمة وغير الملتزمة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (37)

| ت | اسم الشركة | تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) | |
|---|---|---|---|
| | | ملتزم | غير ملتزم |
| 1 | الاولى | ✓ | |
| 2 | الثانية | | × |
| 3 | الثالثة | | × |
| 4 | الرابعة | | × |
| 5 | الخامسة | ✓ | |
| 6 | السادسة | ✓ | |
| 7 | السابعة | | × |
| 8 | الثامنة | | × |
| 9 | التاسعة | | × |
| 10 | العاشرة | | × |
| 11 | الحادية عشرة | ✓ | |
| 12 | الثانية عشرة | | × |
| 13 | الثالثة عشرة | | × |
| 14 | الرابعة عشرة | | × |
| 15 | الخامسة عشرة | | × |
| 16 | السادسة عشرة | | × |
| 17 | السابعة عشرة | | × |
| 18 | الثامنة عشرة | ✓ | |
| 19 | التاسعة عشرة | | × |
| 20 | العشرون | | × |
| | المجموع | 5 | 15 |
| | النسبة المئوية | %25 | %75 |

✓ الشركات الملتزمة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (37) ؛ × الشركات غير الملتزمة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (37)

يشير الجدول رقم (4 ــ 1) إنه ومن واقع التقارير المالية للشركات وجد أن %75 من الشركات غير ملتزمة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) . ويود أن ينوه الباحث ان أمراً لا

يستهان به سوف يظهر جلياً في التحليل الإحصائي للمقابلات التي قام بها مع كل من المديرين الماليين ومدققي تلك الشركات والذي سوف يتم التعليق عليها في نتائج الدراسة.

ملاحظة: التسلسل الموضوع في الجدول رقم (4 – 1) لا يعبر عن أسماء الشركات انطلاقاً من تعهد الباحث بسرية المعلومات لتجنب أية مساءلة قانونية.

## التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

## اختبار فرضيات الدراسة

## التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

لوصف متغيرات الدراسة المحدد، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والاختبار التائي للتحقق من معنوية الفقرة وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (4 – 2).

تشير بيانات الجدول رقم (4 – 2) وفقاً لآراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة إلى ما يلي:

1. إن التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة بالإفصاح عن مكونات المعيار المحاسبي الدولي (37) هي بشكل عام مرتفع وذلك بوسط حسابي عام قدره (1.92). أما على مستوى وجهة نظر كل من المدققين والمديرين الماليين فقد كانت كلتا الفئتين ملتزمة بشكل مرتفع.
2. تفاوتت تقديرات المدققين والمديرين الماليين تجاه الإفصاح عن مكونات المعيار المحاسبي الدولي (37)، إذ كما يبدو من ترتيب هذه الفقرات على أساس أهميتها النسبية، فإن "الفقرة 3" وهي الإفصاح عن الالتزامات المحتملة احتلت المرتبة الأولى من تلك الفقرات في حين جاء في

المرتبة الثانية "الفقرة 2" وهي الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب "الفقرة 1" والمتمثلة بتقدير الالتزام.

3. إن الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية يؤشر إلى اتساق إجابات أو آراء الأفراد المشمولين في عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة وذلك سواء على مستوى الفئة الواحدة أو على مستوى الفئات جميعها كوحدة واحدة.

جدول رقم (4 ـــ 2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى الالتزام

| ت | المتغير | الشركة المدققة | | | | المدراء الماليين للشركات المدقق عليها | | | | المتوسط الحسابي العام للفقرة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | ترتيب الفقرة | الاهمية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | ترتيب الفقرة | الاهمية | |
| 1 | تقدير الالتزام | 1.60 | 0.50 | 3 | متوسطة | 2.00 | 0.00 | 1 | مرتفعة | 1.80 |
| 2 | الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية | 1.975 | 0.11 | 2 | مرتفعة | 1.950 | 0.153 | 3 | مرتفعة | 1.96 |
| 3 | الإفصاح عن الالتزامات المحتملة | 2.00 | 0.00 | 1 | مرتفعة | 2.00 | 0.00 | 1 | مرتفعة | 2.00 |
| المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام | | 1.86 | 0.20 | | مرتفعة | 1.98 | 0.05 | | مرتفعة | 1.92 |

جدول رقم (4 ــ 3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للآثار التي تترتب عن عدم الالتزام

| ت | المتغير | الشركة المدققة | | | | المدراء الماليين للشركات المدقق عليها | | | | المتوسط الحسابي العام للفقرة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | ترتيب الفقرة | الاهمية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | ترتيب الفقرة | الاهمية | |
| 1 | تأثير عدم الإفصاح على الأرباح | 1.70 | 0.47 | 3 | مرتفعة | 1.55 | 0.51 | 2 | متوسطة | 1.63 |
| 2 | تأثير عدم الإفصاح على مصداقية البيانات المالية | 1.95 | 0.22 | 1 | مرتفعة | 1.775 | 0.255 | 1 | مرتفعة | 1.86 |
| 3 | في حالة عدم الإفصاح هل يكون التقرير متحفظاً | 1.95 | 0.22 | 1 | مرتفعة | | | | | |
| المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام | | 1.87 | 0.30 | | مرتفعة | 1.66 | 0.38 | | متوسطة | 1.77 |

تشير بيانات الجدول رقم (4 ــ 3) وفقاً لآراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة إلى ما يلي:

1. إن الآثار التي تترتب عن عدم الالتزام بالإفصاح عن مكونات المعيار المحاسبي الدولي (37) هي بشكل عام مرتفع وذلك بوسط حسابي عام قدره (1.77). أما على مستوى وجهة نظر كل من المدققين والمديرين الماليين فقد تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة.

2. تفاوتت تقديرات المدققين والمديرين الماليين تجاه الآثار التي تترتب عن عدم الالتزام بالإفصاح عن مكونات المعيار المحاسبي الدولي (37)، إذ كما يبدو من ترتيب هذه الفقرات على أساس أهميتها النسبية، فإن "الفقرة 2 " وهي تأثير عدم الإفصاح على مصداقية البيانات المالية احتلت المرتبة الأولى من تلك الفقرات في حين جاء في المرتبة الثانية "الفقرة 1" وهي تأثير عدم الإفصاح على الأرباح.

3. إن الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية يؤشر إلى اتساق إجابات أو آراء الأفراد المشمولين في عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة وذلك سواء على مستوى الفئة الواحدة أو على مستوى الفئات جميعها كوحدة واحدة.

## اختبار فرضيات الدراسة

عمل الباحث في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة الرئيسة، إذ تركزت مهمة هذه الفقرة على اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين وذلك لاختبار فرضيات الدراسة ، وذلك كما يلي:

### (4ـــ 3ـــ1) الفرضية الرئيسة الأولى $HO_1$

**"لا تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر شركات التدقيق والمديرين الماليين للشركات المدقق عليها.**

لاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين، وكما يلي:

**(4ـــ 3ـــ1ـــ1) $HO_{1-1}$ : لا تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر المدققين.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، وكما هو موضح بالجدول (4 ـــ 4).

جدول (4 – 4)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لبيان التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر المدققين

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية DF | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | مستوى الدلالة Sig.* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر شركات التدقيق | 1.975 | 0.111 | 9 | 19.000 | 1.833 | 0.000 |

تشير النتائج الموضحة في الجدول (4 – 4) أن عينة الدراسة من المدققين يرون أن الشركات المساهمة الأردنية تلتزم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (19.000) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.833). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_{1-1}$) وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على:

**تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر شركات التدقيق**

**(4 – 3 – 1 – 2) $HO_{1-2}$ : لا تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر المديرين الماليين للشركات المدقق عليها**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، وكما هو موضح بالجدول (4 – 5).

جدول (4 – 5)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لبيان التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر المديرين الماليين للشركات المدقق عليها

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية DF | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | مستوى الدلالة Sig.* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر المديرين الماليين للشركات المدقق عليها | 1.950 | 0.153 | 19 | 13.077 | 1.729 | 0.000 |

تشير النتائج الموضحة في الجدول (4 – 5) أن عينة الدراسة من المديرين الماليين يلتزمون بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (13.077) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.729). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

**تلتزم الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر المديرين الماليين للشركات المدقق عليها**

## (4 – 3 – 2) الفرضية الرئيسة الثانية $HO_2$

**"لا يوجد أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية".**

لاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين، وكما يلي:

(4 – 3 – 2 – 1) **$HO_{2\text{-}1}$**: لا يوجد أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية من وجهة نظر شركات التدقيق.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، وكما هو موضح بالجدول (4 – 6).

جدول (4 – 6)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لبيان أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية من وجهة نظر المدققين

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية ***DF*** | قيمة ***T*** المحسوبة | قيمة ***T*** الجدولية | مستوى الدلالة ***Sig.**** |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أثر لإلتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية | 1.95 | 0.22 | 9 | 5.940 | 1.833 | 0.000 |

تشير النتائج الموضحة في الجدول (4 – 6) أن عينة الدراسة من المدققين يرون أن الشركات المساهمة الأردنية تلتزم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) يؤثر على موثوقية قوائمها المالية، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (5.940) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha$

(≤ 0.05) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.833). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_{2-1}$) وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على:

**أن التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) يؤثر على موثوقية قوائمها المالية**

**(4 – 3 – 2 – 2) $HO_{2-2}$ : لا يوجد أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية من وجهة نظر المديرين الماليين في شركات التدقيق.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، وكما هو موضح بالجدول (4 – 7).

جدول (4 – 7)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لبيان أثر لالتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية من وجهة نظر المديرين الماليين

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية DF | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | مستوى الدلالة Sig.* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أثر لإلتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على موثوقية قوائمها المالية | 1.775 | 0.255 | 19 | 4.819 | 1.729 | 0.000 |

تشير النتائج الموضحة في الجدول (4 – 7) أن عينة الدراسة من المديرين الماليين يرون أن التزام شركاتهم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) يؤثر على موثوقية قوائمها المالية، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (4.819) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.729). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_{2-2}$) وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

**أن التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) يؤثر على موثوقية قوائمها المالية من وجهة نظر المديرين الماليين**

## (4– 3– 3) الفرضية الرئيسة الثالثة $HO_3$

**"لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة (المدققون الخارجيون ؛ المديرون الماليون) حول مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)".**

استخدم الباحث اختبار T لعينتين مستقلتين $n_1 = n_2$ وذلك للتحقق من الفروق بين آراء عينة الدراسة (المدققين الخارجيين ؛ المديرين الماليين) حول مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم (37). وكما هو موضح بالجدول (4 – 8).

جدول (4 – 8)

نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين للتحقق من الفروق بين آراء عينة الدراسة حول مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم (37).

| البيان | الفئة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة *T* المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) من وجهة نظر شركات التدقيق والمديرين الماليين للشركات المدقق عليها | المدققين | 1.975 | 0.11 | 1.453 | 0.154 |
| | المديرين الماليين | 1.950 | 0.153 | | |

تشير النتائج الموضحة في الجدول (4 – 8) عدم وجود فروق بين آراء عينة الدراسة (المدققين ؛ المديرين الماليين) حول المدى الذي تلتزم بهالشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (1.453) وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.685).

وعليه تقبل الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_3$) التي تنص على:

**لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة (المدققين الخارجيين ؛ المديرين الماليين) حول مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)**

## التحليل النوعي لمتغيرات الدراسة

للتعرف على الكيفية لتقدير الالتزام المحتمل من قبل المدققين والمديرين الماليين، قام الباحث باللجوء إلى استخدام أسلوب التحليل النوعي عبر برنامج (***Version 2***) ***MAXqda2*** الذي يختص بتحليل النصوص من خلال المقابلات التي تجري مع الفئات المستهدفة من الأفراد. وكما هو مبين بالجدول (4 ــ 9).

جدول (4 ــ 9)

نتائج التحليل النوعي لتقدير الالتزام المحتمل من قبل المدققين والمديرين الماليين

| ت | المحتوى | التكرار | | النسبة المئوية (%) | | أجمالي التكرار | أجمالي (%) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المدقق | المديرون | المدقق | المديرون | | |
| 1 | **حسب التكاليف المقدرة** | 1 | 0 | %10 | 0 | 1 | %3 |
| 2 | **حسب مبيعات السنوات السابقة** | 9 | 17 | %90 | %85 | 26 | %88 |
| 3 | **أخذ مخصصات فيما يتعلق بالأصول** | 0 | 1 | 0 | %5 | 1 | %3 |
| 4 | **بناء على الميزانية العمومية** | 0 | 1 | 0 | %5 | 1 | %3 |
| 5 | **بناء على العقود التشغيلية** | 0 | 1 | 0 | %5 | 1 | %3 |
| | **المجموع** | 10 | 20 | %100 | %100 | 30 | %100 |

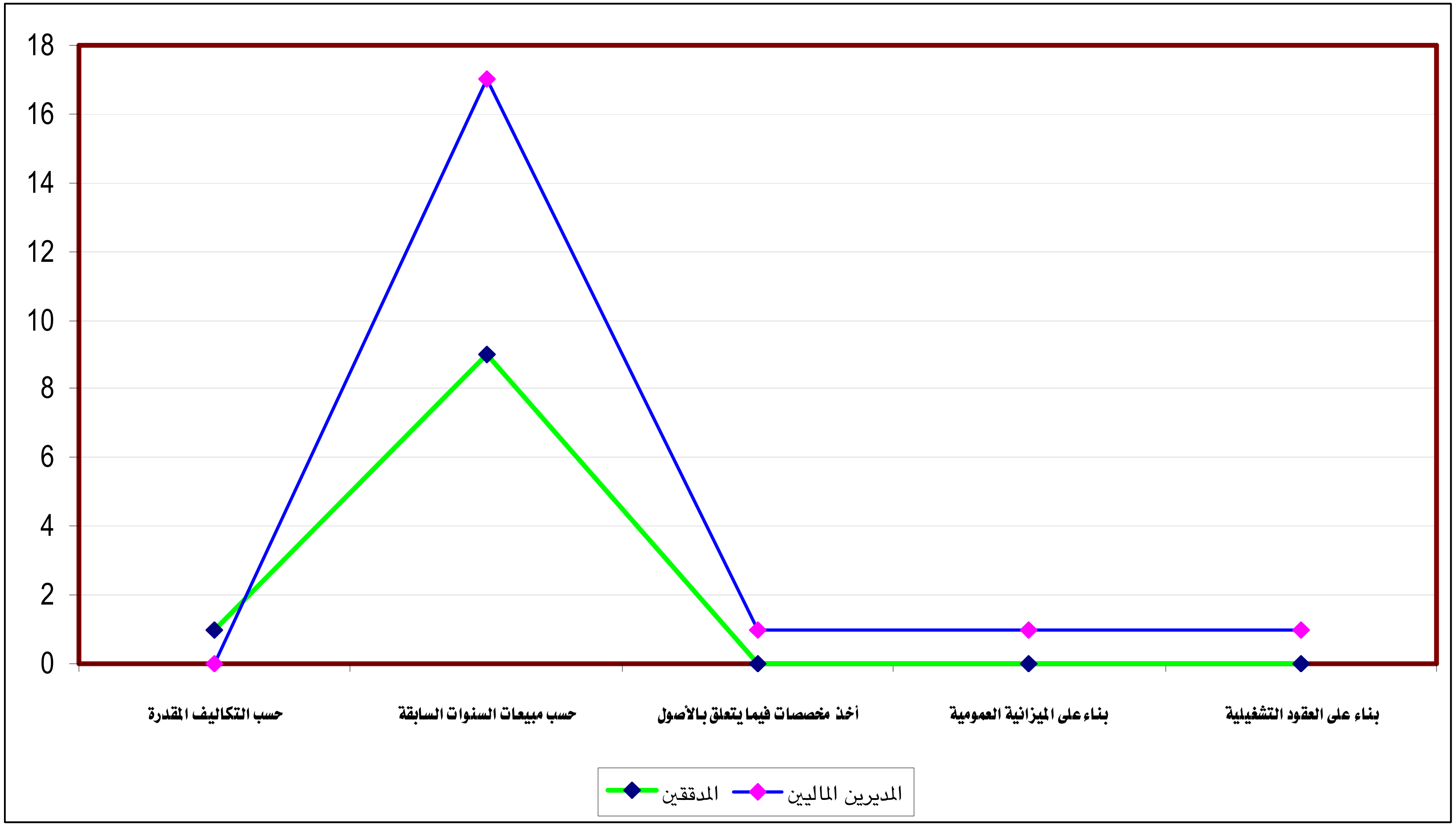
إذ يبين الجدول (4 ــ 9) التكرارات والنسب المئوية لكيفية تقدير الالتزام المحتمل من قبل المدققين والمديرين الماليين. إذ يتبين من وجهة نظر المدققين أن %10 من الالتزام المحتمل يتم تقديره من خلال التكاليف المقدرة، فيما كان ما نسبته %90 من الالتزام المحتمل يتم تقديره حسب مبيعات السنوات السابقة. وبالمقارنة مع فئة المديرين الماليين فقد تبين أن %85 من الالتزام المحتمل يتم تقديره حسب المبيعات السابقة وهذه النسبة تتقارب مع ما أشار إليه المدققون على الشركات محل الدراسة. وأن ما نسبته %15 من الالتزام المحتمل يتم تقديره حسب مخصصات

الأصول؛ والميزانية العمومية، والعقود التشغيلية مقسمة بالتساوي أي أن لكل محتوى 5%. والشكل (4 – 1) يوضح ذلك.

كما يبين الشكل (4 – 1) أن (17) مديراً من المديرين الماليين الذين أجريت معهم المقابلة حول الالتزام المحتمل أفادوا بأنه يتم تقدير الالتزام تبعاً لمبيعات السنة السابقة والعدد المتبقي من الـ (20) مديراً والبالغ (ثلاثة) مديرين تفرقت إجاباتهم بين المخصصات من الأصول ؛ والميزانية العمومية والعقود التشغيلية. فيما يلاحظ أن عدد المدققين الذين أفادوا أنه يتم تقدير الالتزام المحتمل حسب مبيعات السنوات السابقة هم (تسعة) مدققين ومدقق واحد أفاد بأنه يتم تقدير الالتزام المحتمل حسب التكاليف المقدرة.

الشكل (4 ـ 1)

نتائج التحليل النوعي لتقدير الالتزام المحتمل من قبل المدققين والمديرين الماليين



# الفصل الخامس

# النتائج والتوصيات

**النتائج**

**التوصيات**

## النتائج

بعد أن قام الباحث بالاطلاع على القوائم المالية للشركات عينة الدراسة وتحليل المقابلات الشخصية التي تمت مع مدريها الماليين ومدقيقها الخارجيين توصل إلى عدد من النتائج المهمة التالية :

1. تشير قوائم الشركات المالية أن 75٪ من تلك الشركات لم تلتزم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) علماً بأن جميع الشركات تمنح كفالات ما بعد البيع أو عروض لشراء منتجاتها .
2. تشير نتائج التحليل الإحصائي المستقاة من المقابلات الشخصية التي تمت مع مديري الشركات عينة الدراسة ومدقيقها الماليين إلى عدد من الحقائق يمكن تلخيصها بما يلي:

- أجمع كل منهم على أن الشركات عينة الدراسة تلتزم التزاماً كاملاً بمعيار المحاسبة الدولي رقم (37) .
- اتفقت عينة الدراسة على إن التزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) يؤثر على موثوقية قوائمها المالية.
- بما أن عينة الدراسة أقرت بالتزام الشركات بتطبيق المعيار فإنها بالتالي أقرت بعدم وجود أسباب تحول دون التزامهم .

3. هناك تعارض واضح بخصوص التزام الشركات بتطبيق نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) ، ويتمثل التعارض في أن قوائمهم المالية تدلل بنسبة 75٪ على عدم التزامهم بينتها المقابلات الشخصية مع مديري تلك الشركات الماليين ومدققيها تشير إلى أن هناك عدم مصداقية من قبل المديرين الماليين ومدققي الشركات .

4. لم يستطع الباحث قياس أثر عدم الالتزام إذ امتنعت جميع فئات عينة الدراسة عن إعطاء طرق أو أساليب ونسب الالتزامات المحتملة.

5. مما سبق فإن النتيجة الأكثر أهمية وحسب وجهة نظر الباحث بأن جميع القائمين على تلك الشركات وتحديداً مديروها الماليون لم يولوا عملية الإفصاح عن التزاماتهم المحتملة الأهمية المطلوبة.

## التوصيات

بناء على النتائج التي توصل إليها الباحث فإنه يوصي بما يلي:

1. التاكيد على ضرورة التزام الشركات بالإفصاح عن الأدوات والنسب المستخدمة في تقدير التزاماتها المحتملة وفقاَ للمعيار المحاسبي رقم (37).

2. التأكيد على مدققي الحسابات بمراقبة مدى التزام الشركات بتطبيق معيار المحاسبي الدولي رقم (37) بشكل أكثر فاعلية.

3. توعية المديرين الماليين إلى أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) والآثار المتوقعة على أرباحهم في حالة عدم الالتزام.

4. حث مدققو الشركات على عدم إعطاء تقارير نظيفة والالتزام بأخلاقيات المهنة .

5. إجراء دراسات جديدة حول الموضوع تستمد معلوماتها من الدراسة الحالية.

# المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الأجنبية

# أولاً: المراجع العربية


1. حميدات ، جمعة و ابو نصار ، محمد، (2009). **معايير المحاسبة الدولية** ط 2، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع: 612.

2. حجير، اسماعيل مصباح ،(2003). التلاعب في ادارة الارباح ، **مجلة المدقق**، العدد 52 ـ 53: 37 ـ 39.

3. سوق عمان المالي، (2007، 2008)، "**التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الاردنية**". الأردن.

4. **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، معايير المحاسبة الدولية (2008).

5. المومني، محمد عبدالله، (2006)، تحليل وتقييم ممارسات الادارة في إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لادارة الارباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلة على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. **أطروحة دكتوراة غير منشورة**، جامعة عمان العربية، عمان.

6. لطفي، منير؛ وابو نصار، محمد،(1999). المعالجة المحاسبية للالتزامات الطارئة في الشركات المساهمة العامة الاردنية، **مجلة دراسات**، العدد 27، المجلد (2): 283 ـ 295.

# ثانياً: المراجع الأجنبية


1. Aharony, j. and dotan, A. (2004). Acomparative analysis of auditor manager and financial interpretations of SFAS 5 disclosure guidelines, ***Journal of business and accounting***, Vol.31, NO (3) P.P 475 – 504.

2. Arens, A, A, Elder,R,J. and Beasley,M,S. (2006).***Auditing and assurance services: an Integrated approach***, 11th edition, USA: Pearson education: 355-370.

3. Banks, D .W. and Kinney, W. R.(1982). Loss contingency reports and stock prices. ***Journal of accounting Research***, Vol 20, No. (1): 240 – 254.

4. Belkaoui, A. R. (2004). ***Accounting Theory***.5th edition. Thomson learning, London: 456.

5. Burgstahler, D, and Dichiv, I, (1997). Earnings Management to avoid Earnings decreases and losses. ***Journal of Accounting and Economics***, Vol .24: 99– 126.

6. Cleason, C. A. and Mills, L. F. (2002). Materiality and contingent tax liability reporting. ***The accounting Review***, Vol, 77, No. 2: 317 – 342.

7. Cohen, et al.( 2007). Warranty Reserve: Contingent Liability, Informational Signal, or Earnings Management Tool? , (***www.ssrn.com***).

8. Degoorge, F, Patel, J, and Zeckhauser, R. (1999). Earnings Management to Exceed Thresholds. ***Journal of Business***, Vol. 72 No .1: 1–33

9. Frost,C.A.(1991). Loss contingency reports and stock prices. ***Journal of accounting Research***, Vol, 29. No. 1: 157 – 169.

10. Healy, P. M. and Wahlen, J.M.(1999). A Review of Earning management literature and its implication for standard setting. ***Accounting Horizons***, Vol. 13, No .4: 365- 383.

11. Healy. P. M (1985). The Effect of Bonus Schemes on accounting decision. ***Journal of Accounting and Economies***.Vol. 7. Issuse. 1- 3: 85-107.

12. Hoffman. V.B. and James M .Patton.(2002). How are loss contingency accruals affected by alternative reporting criteria and incentives and incentives? ***Journal of accounting and Public policy***, Vol 21, No. 2: 151 – 167.

13. International Federation of accounting, (2008).***International auditing, assurance, and ethics pronouncements***, London, UK: IFAC.

14. Mohranram, P. S, (2003).How to manage Earnings Management. ***Journal of Business*** .Vol.76, No.1: 151- 192.

15. Phillips, J.Pincue, M.and Rego, S.O. (2003). Earning Management: New Evidence based on deferred tax expense, ***The accounting review*****,** Vol .78, No. 2: 491- 521.

16. Rosner, R.(2003) . Earning Manipulation in failing firms contemporary. ***Accounting Research***, Vol .20, No .2: 361-408.

17. Roychowdhury,S.(2006). Earnings management through real activities manipulation. Journal of Accounting and Economics, Vol .42: 335-370.

18. Scott, W. S. (2003). ***Financial accounting theory***. 3rd edition, Toronto, prentice Hall: 369.

19. Nelson, M. W. and Kinney, M .R. (1996). Outcome information and the" Expectation Gap" the case of loss contingency, ***The accounting Review***, Vol 72, N0.2: 257-274.

20. Nelson, M. W. And Kinney, M .R. (1997). Outcome information and the" Expectation Gap" the case of loss contingency, ***The accounting Review***, Vol 34, No.2: 281-299.

21. Wild, H. J., Subramanian, K. R. and Halsey R. F. (2007). ***Financial statement analysis***. (9th edition). Mc Graw– Hill: 596 – 603.

22. WWW.JSC.GOV.JO

23. WWW.SSRN.COM

# الملاحق

**أولاً :** صحيفة مقابلة للمديرين الماليين

**ثانياً :** صحيفة مقابلة للمدققين الخارجيين

**ثالثاً :** أسماء محكمي أسئلة المقابلة

## أولاً: صحيفة مقابلة للمديرين الماليين

| | | |
|---|---|---|
| 1 | إسم الشركة | ............................................................ |
| 2 | إسم المدير المالي | ............................................................ |
| 3 | طبيعة صناعة الشركة | ............................................................ |
| 4 | الشهادة العلمية | ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير<br>☐ دكتوراه ☐ أخرى |
| 5 | التخصص | ☐ محاسبة ☐ علوم مصرفية ومالية<br>☐ ادارة ☐ تسويق |
| 6 | الشهادة المهنية | ............................................................ |
| 7 | الخبرة | ☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5 - 10<br>☐ 10 - 15 ☐ أكثر من 15 سنة |
| 8 | نوع الالتزام المحتمل المقدم للعملاء | ☐ كفالة ما بعد البيع ☐ عروض ☐ كلاهما |
| 9 | كيف تقدروا الالتزامات المحتملة؟ وكم | ............................................<br>............................................................................ |
| 10 | هل تلتزم الشركة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية | ☐ نعم ☐ لا |
| 11 | هل تفصح الشركة عن الالتزامات المحتملة | ☐ نعم ☐ لا |
| 12 | في حالة الإجابة عن بند (11) بلا: ما الأسباب التي تحول دون إفصاحكم عن هذه الالتزامات؟ | ............................................................................<br>............................................................................<br>............................................................................ |
| 13 | هل برأيكم يؤثر عدم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة على الإرباح | ☐ نعم ☐ لا |
| | نعم / كيف | ............................................................................ |
| 14 | هل يؤثرعدم إفصاح الشركات عن هذه الالتزامات المحتملة على مصداقية البيانات المالية | ☐ نعم ☐ لا |
| | نعم / كيف | ............................................................................ |
| 15 | هل يعلم مجلس الإدارة بحقيقة عدم إفصاح الشركة عن الالتزامات المحتملة | ☐ نعم ☐ لا |

## ثانياً: صحيفة مقابلة للمدققين الخارجيين

| | | |
|---|---|---|
| 1 | إسم شركة التدقيق | .............................. تدقق على .............................. |
| 2 | إسم المدقق | ................................................................................ |
| 3 | الشهادة العلمية | ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير<br>☐ دكتوراه ☐ أخرى |
| 4 | التخصص | ☐ محاسبة ☐ علوم مصرفية ومالية<br>☐ ادارة ☐ تسويق |
| 5 | الشهادة المهنية | ............................................................................ |
| 6 | الخبرة | ☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5 - 10<br>☐ 10 - 15 ☐ أكثر من 15 سنة |
| 7 | نوع الالتزام المحتمل الذي تقدمه الشركة التي تدققون عليها للعملاء | ☐ كفالة ما بعد البيع ☐ عروض ☐ كلاهما |
| 8 | هل لديكم معرفة بالكيفية التي تقدر بها الشركة التي تدققون عليها الالتزام المحتمل | ☐ نعم ☐ لا |
| | نعم / كيف | ................................................................................ |
| 9 | هل تلتزم الشركة التي تدققون عليها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية | ☐ نعم ☐ لا |
| 10 | هل تفصح الشركة التي تدققون عليها عن الالتزامات المحتملة | ☐ نعم ☐ لا |
| 11 | في حالة الإجابة عن بند (10) بلا؛ ما الأسباب التي تحول دون إفصاحهم عن هذه الالتزامات | |

................................................................................................................

................................................................................................................

................................................................................................................

| | | |
|---|---|---|
| 12 | هل برأيكم يؤثرعدم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة على الإرباح في الشركة التي تدققون عليها | ☐ نعم ☐ لا |
| 13 | هل يؤثر عدم إفصاح الشركات عن هذه الالتزامات المحتملة على مصداقية البيانات المالية | ☐ نعم ☐ لا |
| | نعم / كيف | ................................................................................ |
| 14 | في حالة عدم إفصاح الشركة التي تدققون عليها عن الالتزامات المحتملة ، فهل يكون تقريركم متحفظاً | ☐ نعم ☐ لا |
| 15 | في حالة الإجابة عن بند (15) بلا. يسأل الباحث المدقق لماذا؟ | |

................................................................................................................

................................................................................................................

## ثالثاً: أسماء محكمي أسئلة المقابلة

| الرقم | اللقب العلمي والاسم | التخصص | الجامعة |
|---|---|---|---|
| 1 | أ.د. محمد عطيه مطر | محاسبة | الشرق الأوسط |
| 2 | أ.د. عبد الناصر نور | محاسبة | الشرق الأوسط |
| 3 | د. عادل القطاونه | محاسبة | الجامعة الأردنية |